

Rodrigo Barichello
Antonio Zanin
Giana de Vargas Mores
Sady Mazzioni
Geovanne Dias de Moura
Givanildo Silva



Anais do

COGECONT

Congresso de Gestão e Controladoria
da Unochapecó



Reitoria

Reitor: Claudio Alcides Jacoski
Vice-Reitora de Ensino, Pesquisa e Extensão: Silvana Muraro Wildner
Vice-Reitor de Planejamento e Desenvolvimento: Márcio da Paixão Rodrigues
Vice-Reitor de Administração: José Alexandre de Toni

Diretor de Pesquisa e Pós-Graduação *Stricto Sensu*: Claudio Machado Maia

Este livro ou parte dele não podem ser reproduzidos por qualquer meio sem autorização escrita do Editor.

A532 Congresso de Gestão e Controladoria (2. : 2017 : Chapecó, SC)
Anais do 2. COGECONT - Congresso de Gestão e
Controladoria da Unochapecó [recurso eletrônico] / Rodrigo
Barichello ... [et al.] (Orgs.). -- Chapecó, SC : Argos, 2017.
PDF

Contém resumos
ISBN 978-85-7897-208-0

1. Contabilidade - Congressos. 2. Administração -
Congressos. I. Barichello, Rodrigo. II. Título.

CDD 21 -- 657

Catálogo elaborado por Daniele Lopes CRB 14/989
Biblioteca Central da Unochapecó



Todos os direitos reservados à Argos Editora da Unochapecó

Av. Atilio Fontana, 591-E – Bairro Efapi – Chapecó (SC) – 89809-000 – Caixa Postal 1141
(49) 3321 8218 – argos@unochapeco.edu.br – www.unochapeco.edu.br/argos

Coordenadora: Rosane Natalina Meneghetti Silveira

Conselho Editorial

Titulares: Murilo Cesar Costelli (presidente), Clodoaldo Antônio de Sá (vice-presidente),
Rosane Natalina Meneghetti Silveira, Cesar da Silva Camargo, Giana Vargas Mores,
Silvana Terezinha Winckler, Silvana Muraro Wildner, Ricardo Rezer, Rodrigo Barichello,
Mauro Antonio Dall Agnol, Claudio Machado Maia
Suplentes: Arlene Anélia Renk, Fátima Ferretti, Fernando Tosini, Rodrigo Oliveira de Oliveira,
Irme Saete Bonamigo, Maria Assunta Busato

INOVAÇÃO NA INDÚSTRIA DO SEGMENTO TÊXTIL: UM ESTUDO SOBRE O PERFIL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E INTERNACIONAL

Elizangela Maria Pas Menegon

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
elizangela.menegon@unochapeco.edu.br

Odilon Luiz Poli

Doutor em Educação
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
odilon@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
sady@unochapeco.edu.br

RESUMO

A inovação surge do reposicionamento sobre a percepção de um produto ou processo já conhecido, em um contexto ou uso específico, estes são aspectos chave para as organizações do segmento têxtil. A aproximação temática entre tecnologia, inovação e competitividade nos processos produtivos são o impulso para o objetivo do presente estudo que é caracterizar o perfil da produção científica nacional e internacional sobre a inovação na indústria do segmento têxtil. O presente estudo constitui-se de pesquisa bibliométrica, balizada em análise de artigos publicados nas bases de dados CAPES, EBSCO e Science Direct, compreendendo período aberto até dezembro de 2016, o qual resultou em um conjunto de 209 artigos, com a pesquisa pelas palavras “Inovação” e Têxtil, nas bases de dados nacionais e “Innovation” e “Textile”, nas bases internacionais. Entre as Leis e conceitos relacionados à bibliometria, foram analisadas as Leis de Bradford e Lotka. Adota uma abordagem quantitativa, com característica descritiva. Sobre a análise relativa à Lei de Lotka, não há indícios de elitismo de autores nesse campo de estudo. Confirma que pelo menos 60% dos autores produzem um único artigo e confirma o pressuposto de produtividade, onde 1/3 da literatura é produzido por 1/10 dos autores. O primeiro estudo sobre o tema inovação na indústria têxtil, da amostra, é datado de 1977, nota-se o crescente interesse sobre o tema, os principais tipos de inovação e as tendências relatadas pelos autores, sendo as novas tecnologias citadas como aliadas das melhorias aos processos que podem maximizar a produção envolvendo a dimensão socioambiental.

Palavras-chave: Inovação; Competitividade; Indústria têxtil; Bibliometria.

1 INTRODUÇÃO

Tendo em vista as mudanças emanadas no contexto da nova ordem mundial, em que se configura um ambiente acentuadamente competitivo, empresas e indivíduos se deparam com alternativas e oportunidades de desenvolvimento, frente às quais precisam realizar escolhas e tomar decisões, com o foco de atender às exigências dos consumidores. Um dos caminhos sugere adaptar novas tecnologias e processos, enquanto outro, mais cômodo, leva-os por terrenos já conhecidos, conservando a máxima de permanecer como estão. Como forma de auxiliar na escolha do percurso a ser trilhado pela organização, Porter (2004), salienta que as empresas conquistam vantagem competitiva em relação aos concorrentes em função das

pressões e dos desafios, da existência de rivais, de uma base de fornecedores agressivos e de clientes exigentes.

A inovação surge do reposicionamento sobre a percepção de um produto ou processo já conhecido, em um contexto ou uso específico. Tidd e Bessant (2009, p. 34-5) argumentam que “a inovação eficiente está intimamente relacionada a forma com que a empresa seleciona e gerencia seus projetos, como coordena seus produtos e insumos de diferentes funções, como se relaciona com seus clientes e assim por diante”.

O segmento têxtil, em nível mundial, tem se revelado um dos segmentos industriais mais dinâmicos. Exemplo disso são as várias coleções lançadas anualmente. A produção mundial de têxteis é liderada pela China, que detém 50,2% do montante produzido, além de representar o maior mercado consumidor no mundo. O Brasil ocupa o 5º lugar na produção mundial de têxteis manufaturados, com 2,4% do total (IEMI, 2013). Apesar da colocação do Brasil entre os cinco maiores fabricantes mundiais de produtos têxteis manufaturados, sua produção é voltada para atender basicamente ao mercado interno.

A Indústria Têxtil brasileira é concentrada na região Sudeste (52,2%) e Sul (28,3%) da produção nacional. O Nordeste participa com 15,6%, já o Centro-Oeste (3,5%) e Norte (0,4%) são considerados pouco representativos nessa atividade industrial, segundo os dados da ABIT (Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção).

Na década de 80, a indústria têxtil brasileira apreendia o mercado interno, este era fechado às importações de produtos acabados ou insumos e equipamentos. Como não havia concorrência internacional, os empresários não investiam na modernização dos parques fabris, isso corroborou para a desatualização do sistema e dessa cadeia produtiva (MELO et al., 2007).

No Brasil, a indústria têxtil representa 2,0% do Valor Bruto da Produção Industrial (VBPI) e conta com 3,8% dos empregos da Indústria de Transformação (IBGE, 2014). Em agosto de 2016, houve redução de 3,8% da atividade industrial, queda mais intensa desde janeiro de 2012 (-4,9%), onde a confecção de artigos do vestuário e acessórios teve resultado negativo 6,9%. Ainda segundo dados do IBGE (2016), a comparação do mês de agosto 2016 com igual mês do ano anterior, o setor industrial mostrou queda de 5,2%, entre as atividades, a de confecção de artigos do vestuário e acessórios, queda de 7,3%.

Essa queda do desempenho industrial traz um alerta sobre o nível de competitividade e inovação do setor têxtil. A baixa produtividade das indústrias de confecção brasileiras, precisando atender às necessidades de um mercado crescente, precisa concorrer com grandes cadeias varejistas que, em sua maioria, atuam com a importação de produtos de revenda. Esse fato acaba levando à terceirização de processos com pequenas fábricas que tendem a compartilhar a produção com outras oficinas ainda menores e, em consequência disso, a qualidade do produto final é prejudicada.

Melo et. al (2007) traçam um panorama da indústria têxtil brasileira, considerando como principal característica a heterogeneidade tecnológica e gerencial. Num mesmo segmento encontram-se empresas modernas, com padrão tecnológico e estratégias semelhantes às melhores empresas do mundo e, em contrapartida, encontram-se empresas parcialmente modernizadas, com alguns equipamentos atualizados em processos considerados estratégicos e contam com rigoroso controle de qualidade e capacitação em design. Porém, neste mesmo segmento, encontram-se várias empresas com padrões tecnológicos e gerenciais ultrapassados.

A ABIT, nas suas articulações em torno da Agenda de Competitividade da Indústria Têxtil e de Confecção Brasileira 2015 a 2018, define a inovação como algo prioritário. Considera importante, para o desenvolvimento do setor, viabilizar o acesso a políticas públicas que promovam a inovação, além de mecanismos governamentais de fomento que, de um modo geral, são considerados de acesso complexo para pequenas e microempresas. Como ação prioritária está a tarefa de manter, fortalecer e aprimorar os programas de fomento do BNDES, em especial o Pro-Design. Além disso, fortalecer a rede de inovação da indústria têxtil e de

confeção no âmbito do MDIC (Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços), MCT (Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação) e agências, especialmente no que tange a editais específicos convocando trabalhos do setor.

Diante desse cenário, o presente artigo resulta de uma investigação bibliométrica sobre o seguinte problema: qual o perfil da produção científica nacional e internacional sobre a inovação na indústria do segmento têxtil? O objetivo do estudo, portanto, volta-se à caracterização do perfil da produção científica nacional e internacional sobre a inovação na indústria do segmento têxtil. Além de apresentar a totalidade dos estudos científicos localizados, destacam-se a evolução das publicações, os principais tipos de inovação e as tendências relatadas pelos autores, sendo as novas tecnologias citadas como aliadas das melhorias nos processos que podem maximizar a produção envolvendo a dimensão socioambiental, além de possibilitar aos profissionais de todas as áreas terem a oportunidade de conhecer, avaliar e questionar problemas que eventualmente possam surgir sobre as questões estudadas e afins (BRANDÃO JUNIOR, 2013).

Justifica-se a aproximação temática entre tecnologia, inovação e competitividade nos processos produtivos, por entender serem aspectos chaves para a organização do setor têxtil. O olhar sobre esses estudos proporcionará o entendimento das tendências mundiais das inovações nessa cadeia produtiva, bem como auxiliará na percepção dos ajustes requeridos para garantir ou, e até mesmo, corrigir o rumo das estratégias especificadas empresariais frente à concorrência, tendo em vista, em última análise, a importância de o setor têxtil retomar o crescimento.

Após essa seção introdutória, o artigo está organizado em outras quatro seções. A revisão da literatura que oferecerá base apropriada ao estudo, seguida dos procedimentos metodológicos. Em seguida será exposta a análise e interpretação dos dados, finalizando com as considerações e sugestões em prol de futuras pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Baseado na literatura, apresentaremos conceitos que servirão de aporte necessário às discussões da análise bibliométrica.

2.1 Inovação

Do conceito de inovação, podemos destacar seu potencial em discernir o sucesso ou a estagnação de uma empresa, pois o diferencial está em buscar constantemente meios de atender as necessidades dos clientes, num mercado cada vez mais competitivo, de forma sustentável.

Como principal referência internacional sobre a coleta e uso de dados referente às atividades inovadoras da indústria, o Manual de Oslo caracteriza a inovação como a implementação de um produto, serviço, processo, metodologia de marketing ou até mesmo práticas de negócios organizacionais ou nas relações externas, desde que seja novo ou significativamente melhorado (OCDE, 2004). Aborda que fatores humanos, sociais e culturais são cruciais para uma operação eficaz de inovação nas empresas, pois esses fatores giram, principalmente, em torno do aprendizado, ou seja, o modo como a comunicação flui dentro da organização. Deste modo, as interações informais, a cooperação e os canais de transmissão de informações e habilidades entre a organização e os indivíduos influenciam a operacionalização das inovações. “A capacidade de inovação consiste em um conjunto de fatores que a empresa tem ou não tem, e nos modos de combiná-los de maneira eficiente” (OCDE, 2004, p. 41).

A essa combinação de fatores, sejam materiais ou forças produtivas, de modo a aperfeiçoá-las, Schumpeter (1911) chamou de inovações ou de novas combinações, que dizem respeito à introdução de um novo bem que os consumidores ainda não conheçam ou aportar qualidade a um bem já existente utilizando-se da combinação de novas matérias-primas ou de bens semimanufaturados. Também pode ser a inserção de um novo método de produção, que

não tenha sido experimentado no ramo da indústria de transformação, e que tenha origem de uma descoberta científica. A inovação pode, também, ser uma nova maneira de vender ou expor seu produto ou serviço ou ainda desenvolver um novo mercado. Instituir uma nova organização industrial, criando um monopólio ou fragmentando uma posição de monopólio existente. Diferentes usos para os meios de produção, novas maneiras de combiná-los, segregando-os das funções atuais e alocando-os em novas atividades, irão produzir o que Schumpeter chamou de desenvolvimento econômico (DA COSTA, 2006).

A inovação é orientada pela habilidade de fazer relações, visualizar oportunidades e tirar vantagem da mesma (TIDD; BESSAM, 2009). Ducker (1985) trata a inovação como uma disciplina, que pode ser aprendida e exercida, sendo esta uma ferramenta inerente aos empreendedores.

2.2 Competitividade

Em se tratando de competitividade nacional, Porter (1999) destaca a preocupação dos governos e indústrias, principalmente por não haver uma definição específica para o termo competitividade nacional, sendo tratada como um fenômeno macroeconômico, onde taxas de câmbio, juros e déficits governamentais formulam suas variáveis, como também apontam para a questão da mão de obra ou de recursos naturais abundantes. De um modo geral, se aceita que as políticas governamentais induzem a competitividade nacional. Em última instância, porém, cabe destacar que, do ponto de vista da competitividade há as diferenças impactantes entre as práticas gerencial e trabalhista observando-se uma heterogeneidade do setor relativo a essas práticas. Como não há um consenso e em cada percepção há verdades, paira a dúvida se, em prol de um país ser competitivo, é necessário que todas as empresas em todos os setores sejam competitivas.

Como definição de competitividade, podemos citar Fischer (1998), onde empresas, setores e até mesmo o governo planejam, envolvem e programam ações competitivas complexas, indo além da simples redução de custos ou racionalização do trabalho, tendo em vista suas condições históricas específicas, com intuito de sucesso pela disputa por capitais e mercados. Destaque para a globalização de economias e mercados, quanto mais integrados os países estiverem, mais propensa será a competitividade entre eles.

Sobre a competitividade, Coutinho e Ferraz (1995, p.17) a definem como “a base para o nível de vida das oportunidades de emprego e para a capacidade de uma nação cumprir suas obrigações internacionais”. A vantagem competitiva resulta da combinação de fatores externos aos setores econômicos ou empresariais e dos fatores ambientais e sistêmicos, sendo dentro desses limites o local de desenvolvimento da competitividade empresarial e setorial.

2.3 Indústria do setor têxtil

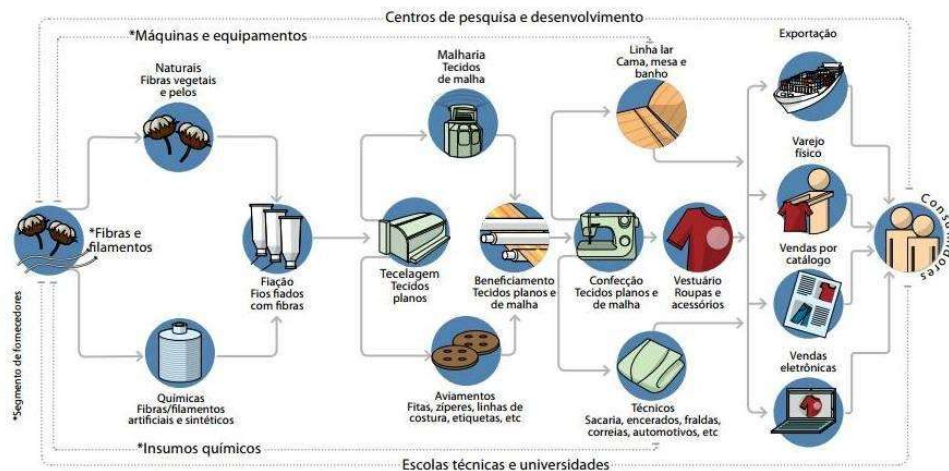
A indústria têxtil e de confecção, em nível mundial, é considerada uma das mais dinâmicas, tendo em vista o número de lançamentos realizados por ano. Em 2010, o consumo per capita mundial de fibras era de 11,6 kg/habitante (ABIT, 2013).

Os negócios do setor se iniciam com a matéria-prima (fibras têxteis), sendo transformada em fios nas fábricas de fiação, de onde seguem para a tecelagem (que fabrica os tecidos planos) ou para a malharia (tecidos de malha). Posteriormente, passam pelo acabamento para finalmente atingir a confecção. O produto final de cada uma dessas fases é a matéria-prima da fase seguinte. (COSTA e ROCHA, 2009, p. 162).

Dados da ABIT, Associação Brasileira das Indústrias Têxteis (2013), destacam que o Brasil possui uma das últimas cadeias têxteis completas do ocidente, produzindo desde as fibras até às confecções, a figura 1 ilustra essa interligação. O setor têxtil brasileiro é formado

basicamente por empresas de pequeno e médio porte, sendo de concorrência expressiva e baixos índices de agrupamento industrial (COSTA e ROCHA, 2009).

Figura 1: Cadeia têxtil no Brasil



Fonte: ABIT (2013, p. 12 e 13)

Como as empresas trabalham em pequena escala, os empresários julgam mais vantajoso ser informal e citam a elevada carga tributária como motivo de tal atitude. Outra questão que os leva à informalidade são os produtos contrabandeados ou oriundos de práticas desleais de comércio. Dessa maneira, para manter a competitividade, não podem comprometer a receita com o pagamento de impostos. Devido a essa informalidade, a gestão da cadeia produtiva fica comprometida, a competição se torna desleal, a qualidade dos produtos é afetada, acarretando dificuldades de programação ao longo de todos os segmentos de produção e serviços envolvidos (COSTA; ROCHA, 2009).

2.4 Bibliometria

A bibliometria é uma técnica quantitativa e estatística de análise sobre os materiais científicos já produzidos, acerca de determinado tema. Segundo Fonseca (1986), atua como a demografia, ao realizar o recenseamento da população. Utilizando as técnicas estatísticas e matemáticas para apresentar, de forma quantitativa, as informações da literatura e de outros meios de comunicação, a bibliometria primeiramente foi denominada como “bibliografia estatística”, por Hulme em 1923. Estudos posteriores desenvolvidos por Otlet em 1934, cunharam o termo bibliometria. Já a popularização do método veio acontecer em 1969, com a publicação de Pritchard, sobre o tema: bibliografia estatística ou Bibliometria? (PRITCHARD, 1969; ARAÚJO, 2007).

A bibliometria tornou-se um termo genérico para toda uma gama de medidas e indicadores, sua finalidade é medir o produto da pesquisa científica e tecnológica através de dados derivado não apenas da literatura científica, mas de patentes também. As abordagens bibliométricas, através das quais a ciência pode ser retratada através dos resultados obtidos, baseiam-se na noção de que a essência da pesquisa científica é a produção de “conhecimento” e que a literatura científica é a manifestação constituinte desse conhecimento. As patentes indicam uma transferência de conhecimento para a inovação industrial e uma transformação em algo de valor comercial e social. Por esse motivo, constituem um indicador dos benefícios tangíveis de um desenvolvimento intelectual e investimento (OKUBO, 1997, p. 8).

A especificidade de um estudo bibliométrico, possibilita o mapeamento e produção de indicadores que serão a base para o planejamento, avaliação, acompanhamento e gestão dos estudos científicos e tecnológicos em cada campo de pesquisa (GUEDES; BORSCHIVER,

2005). A mensuração desses indicadores pode ser realizada seguindo leis específicas da bibliometria.

A Lei de Lotka trata a produção acadêmica conforme a concentração de publicações, segundo a qual alguns poucos pesquisadores detêm a maioria das publicações a respeito de determinado tema (SIQUEIRA et al., 2011). A partir dessa, fundamentou-se a lei do quadrado inverso, onde o número de pesquisadores que fazem “n” contribuições em uma determinada área do conhecimento científico é aproximadamente “1/n²” daqueles que fazem um só aporte e que a proporção daqueles que fazem uma única contribuição é de mais ou menos 60% (ALVARADO, 2002). Desde 1926, inúmeros trabalhos são realizados para pesquisar a produtividade dos autores em diversos temas, destacando sua relevância para mensuração da produtividade dos autores em diversas áreas do conhecimento (URBIZAGASTEGUI, 2008).

Com base na Lei de Bradford pode-se, mensurar a produtividade das revistas, determinar o núcleo e as áreas de dispersão sobre um tema num conjunto de periódicos (VANTI, 2002), destarte, periódicos com maior número de publicação de artigos sobre algum assunto detêm um núcleo supostamente de qualidade superior e maior evidência em suposta área do conhecimento (MACHADO JÚNIOR et al., 2014), a citada lei é tida como uma ferramenta para o aperfeiçoamento de normas destinadas a obtenção ou rejeição de revistas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo fundamentou-se em pesquisa bibliométrica, elaborada com base em análise de artigos publicados nas bases de dados CAPES, EBSCO e Science. Entre as principais Leis e conceitos relacionados à bibliometria, estão as Leis de Bradford e Lotka. A Lei de Bradford destaca a produtividade de periódicos, a Lei de Lotka tem como foco a produtividade científica de autores (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

Adota uma abordagem quantitativa, pela utilização de instrumentos estatísticos na coleta dos dados e no seu tratamento dos resultados. Destaca o comportamento geral dos acontecimentos tratando em profundidade o conhecimento da realidade dos fenômenos (LONGARAY, BEUREN et al., 2003). Apresenta característica descritiva, na opinião de Diehl e Tatim (2004, p. 54), a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento das relações entre variáveis”.

Dessa forma, corroborando com Longaray, Beuren et al. (2003), os resultados obtidos em uma pesquisa descritiva servem como base das relações existentes entre as variáveis estudadas de determinada população, ou seja, pesquisador apresenta situações, fatos, comportamentos e opiniões que são identificadas entre a população analisada.

3.1 Coleta de dados

O universo da pesquisa são os periódicos qualificados pela CAPES, EBSCO e Science Direct. As bases foram escolhidas por sua relevância para a divulgação e consulta dos pesquisadores da área de administração. Os dados foram coletados considerando-se o período e linguagem abertos, definido como data de publicação final dezembro de 2016. Os termos de pesquisa utilizados foram inovação e têxtil, para as bases nacionais e Innovation e Textile, na busca realizada nos bancos de dados internacionais, conforme explicitado na tabela 1.

Tabela 1: Bases de dados

Base	Filtro 1	Linguagem	Termos	Tipo	Tempo	Resultados
Capes	Geral	Aberto	Inovação; Têxtil	Título, Resumo, palavras chave	aberto - dez 2016	21
Science Direct	Geral	Aberto	Innovation; Textile	Abstract, Title, Keywords	aberto - dez 2016	31
EBSCO	Geral	Aberto	Inovação; Têxtil	Título, Resumo, palavras chave	aberto - dez 2016	860
Total de Artigos						912
Artigos selecionados para análise						209

Fonte: autores (2017)

Na busca inicial foram identificados 21 artigos na Capes, 31 artigos na Science Direct e 860 estudos na base de dados Ebsco. Utilizando-se dos pressupostos da bibliometria, realizada limpeza dos materiais, foram desconsiderados os artigos repetidos ou que não tenham relevância com o objeto de estudo. Finalizada essa etapa, elencou-se 209 trabalhos entre artigos, dissertações e teses, com um total de 532 autores.

A coleta dos dados foi realizada com a visita aos sites das bases de dados. Os artigos, dissertações e teses foram baixados e tabulados em uma tabela no Microsoft Excel. Nessa fase, realizada análise documental, para verificar se os resumos dos trabalhos atendiam ao objetivo da pesquisa.

Para o tratamento de dados, optou-se pelo desenvolvimento de roteiro estruturado com as informações elencadas no banco de dados formado no Microsoft Excel. A análise realizada teve como princípio a Lei de Lotka e a Lei de Bradford. Essa pesquisa foi realizada no período de novembro de 2016 a janeiro de 2017.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

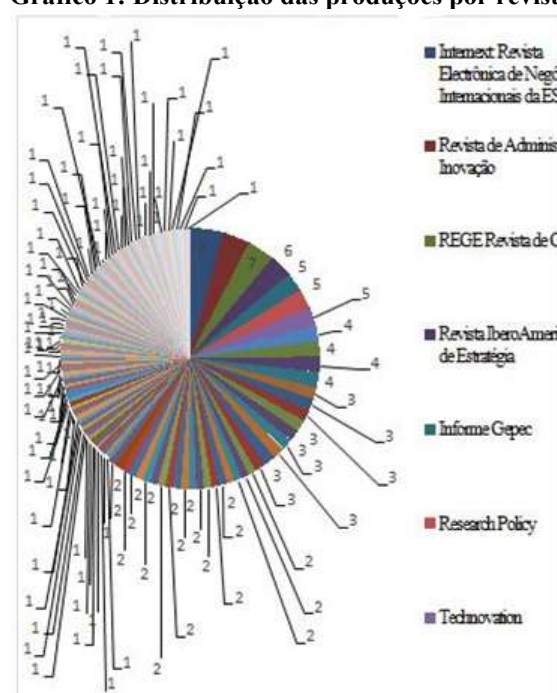
Foram analisadas as bases de dados de maior relevância na área da administração no Brasil. Primeiramente procedeu-se à análise descritiva dos materiais coletados, catalogando-os por revista, ano de publicação, título, palavras chave, autores e filiação dos autores. A tabela 2 e o gráfico 1 apresentam a distribuição das produções por revista.

Tabela 2: Distribuição das produções por revista

Ordem	Revista	n	%
1	Internext: Revista Eletrônica de Negócios Internacionais da ESPM	9	4,31%
2	Revista de Administração e Inovação	7	3,35%
3	REGE Revista de Gestão	7	3,35%
4	Revista IberoAmericana de Estratégia	6	2,87%
5	Informe Gepec	5	2,39%
6	Research Policy	5	2,39%
7	Technovation	5	2,39%
8	Revista de Administração	4	1,91%
9	Revista de Administração FACES Journal	4	1,91%
10	Acta Scientiarum: Human & Social Sciences	4	1,91%
11	Revista Gestão Organizacional	4	1,91%
12	Ciência & Saúde Coletiva	3	1,44%
13	Enfoque: Reflexão Contábil	3	1,44%
14	Análise Social	3	1,44%
15	Dialogos	3	1,44%
16	Brazilian Business Review	3	1,44%
17	Tourism & Management Studies	3	1,44%
18	Acta Scientiarum: Technology	3	1,44%
19	Studies In Health Technology And Informatics	3	1,44%
20	RAI Revista de Administração e Inovação	3	1,44%
21	X periódicos com 2 publicações	40	19,14%
22	X periódicos com 1 publicação	82	39,23%
TOTAL		209	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 1: Distribuição das produções por revista



Dentre os periódicos mais importantes destacamos a Internext: Revista Eletrônica de Negócios Internacionais da ESPM, com 4,31% publicações a respeito do tema inovação na indústria têxtil, classificação no CAPES/QUALIS (2016): B3, com foco em produções na área de Gestão Internacional. Em seguida a REGE Revista de Gestão, com 3,35% das publicações, classificação no CAPES/QUALIS (2015): B3, aborda temas sobre a evolução do conhecimento da administração em todas as suas dimensões (administração geral, finanças entre outros.).

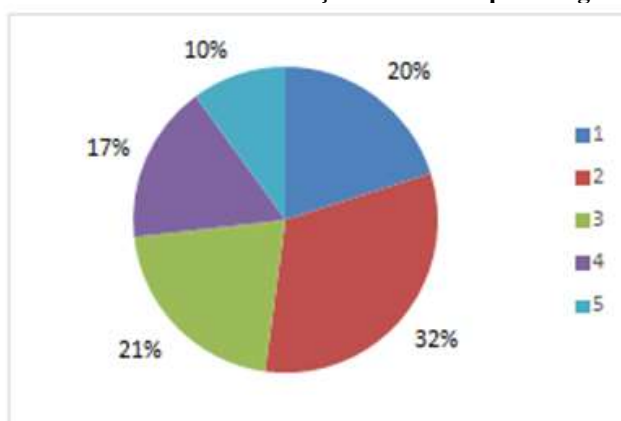
Na tabela 3 e no gráfico 2, visualizam-se a distribuição dos autores por artigo.

Tabela 3: Quantidade de autores por artigo

Quantidade de autores por artigo	n	%
1	42	20,10%
2	67	32,06%
3	44	21,05%
4	35	16,75%
5	21	10,05%
TOTAL	209	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 2: Distribuição de autores por artigo



Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao perfil dos autores, verificou-se que, na média, a maioria da produção veiculada sobre o tema (32,06%) referiu-se a trabalhos de dois autores. Entre os autores de referência, citamos Gomes, Giancarlo, com 4 publicações, e Lázaro da Silva Filho, José Carlos, com 3 trabalhos.

Na tabela 4, sobre os pressupostos de produtividade, das pesquisas realizadas, encontram-se 209 trabalhos produzidos por 532 autores.

Tabela 4: Pressupostos de produtividade

Pressuposto	Teórico	Empírico	Conformidade
1/3 da literatura é produzido por 1/10 dos autores	69 artigos (209/3) produzidos por até 53 autores (532/10)	69 artigos foram produzidos por 48 autores	Sim
Produção Média por autor. Pelo menos 60% dos autores produzem um único documento	319 autores (532/60%) produzem um único artigo	513 autores (96,42%) produziram apenas um artigo	Sim
Elitismo de autores	(Raiz Quadrada de 532 = 23,06 50% das <u>publicações</u> = 104 artigos	São necessários 84 autores para atingir 50% das publicações	Não

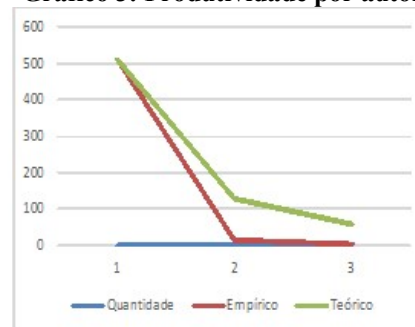
Fonte: Dados da pesquisa

Dos autores que produziram apenas um artigo, 96,42% encontram-se nesse grupo o que demonstra conformidade com a Lei de Lotka, segundo Chung et al. (1992), para a Lei de Lotka, o número de autores com um único trabalho publicado deveria ser pelo menos 60,8% do total dos autores, da mesma forma, as informações sobre a produção média por autor, da mesma lei, está em conformidade com os pressupostos, onde 69 artigos foram publicados por 48 autores, ou seja, 1/3 da literatura pesquisada foi produzida por 1/10 dos autores, mesmo assim, não há indícios de elitismo de autores nesse campo, 84 autores são os responsáveis por 50% das publicações.

Corroborando com essa análise, a tabela 5 e o gráfico 3, ilustram a produtividade por autor.

Tabela 5: Produtividade por autor

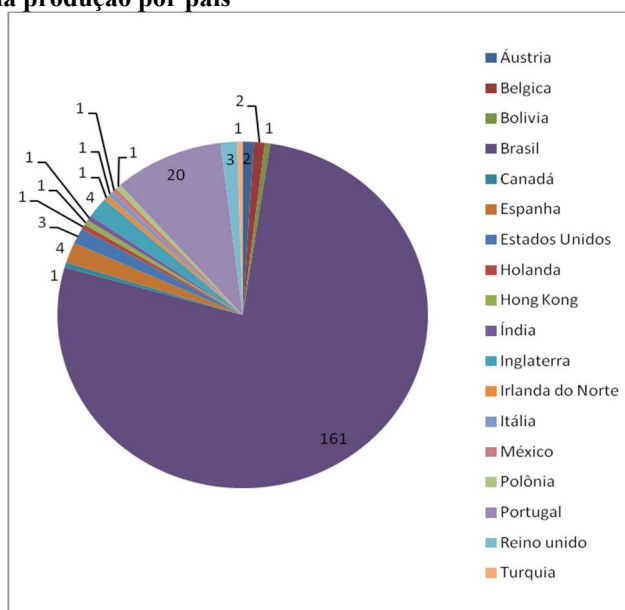
Artigos por Autor (n)	Número de autores absoluto (X)	% Número de autores absoluto	Numero de autores estimados Lei de Lotka* (Y)
1	513	96,43%	513
2	17	3,20%	128
3	2	0,38%	57

Gráfico 3: Produtividade por autor

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados coletados demonstram a diferença entre os autores com apenas um trabalho produzido daqueles com dois ou três. A queda do traçado é vertiginosa, as caudas das três distribuições são alongadas, formando uma distribuição da típica forma do J inverso.

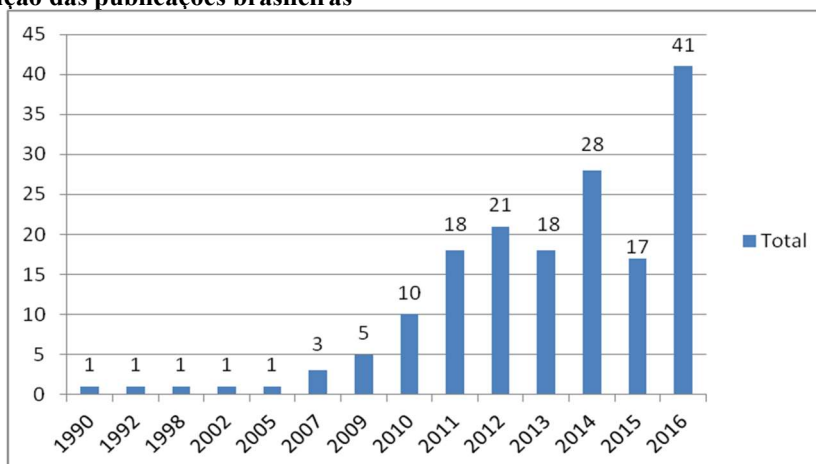
Quanto a distribuição da produção por país, apresenta-se o gráfico 4:

Gráfico 4: Distribuição da produção por país

Fonte: Dados da pesquisa

Da totalidade dos trabalhos dessa pesquisa, 79% são de autores brasileiros, seguido por 10% de publicações portuguesas. Os estudos nacionais na área de inovação na indústria iniciaram em 1992. Apenas em 2002 surge o primeiro estudo brasileiro sobre as transformações específicas no segmento têxtil. Acredita-se que a concentração em publicações brasileiras seja em função das palavras chaves utilizadas, na junção de “inovação e têxtil”. Pois as pesquisas foram refinadas para que se observassem as ações inovadoras nesse segmento específico. Outro fator que pode haver contribuído para essa concentração de trabalhos brasileiros é a colocação do Brasil entre os cinco maiores fabricantes mundiais de produtos têxteis manufaturados, além de ser a última cadeia têxtil completa do Ocidente (ABIT, 2013).

Nesse ínterim, o gráfico 5 demonstra a evolução das publicações brasileiras:

Gráfico 5: Evolução das publicações brasileiras

Fonte: Dados da pesquisa

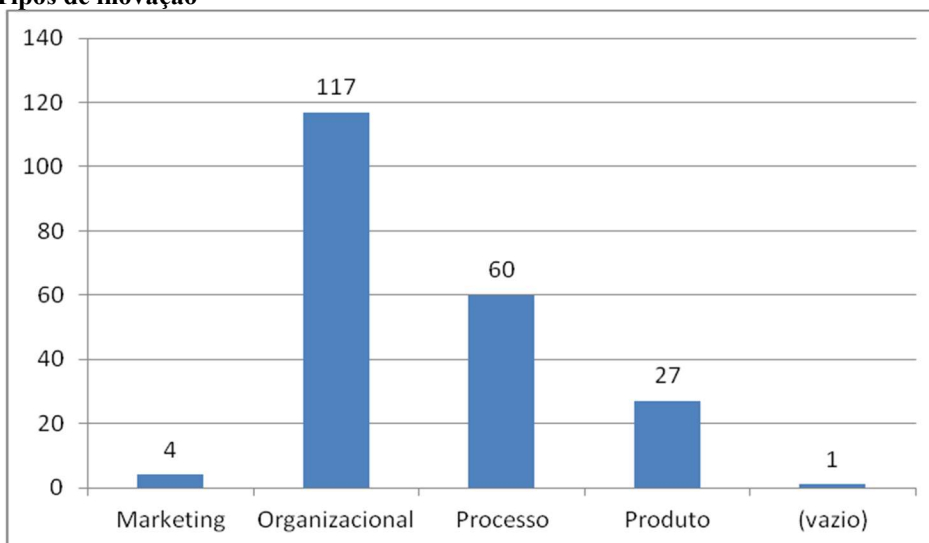
O número de publicações na área é crescente, sendo possível observar até os dias atuais essa participação vem ganhando importância. No ano de 2012 encontram-se 21 publicações sobre o assunto, em 2016 há um salto para 41, o que evidencia interesse da comunidade científica. Dessa maneira, a tabela 6 sintetiza um comparativo relativo a contribuição dos trabalhos brasileiros no decorrer dos anos.

Tabela 6: Aspectos relevantes e contribuição das publicações brasileiras analisadas

Autores	Ano	Aspecto relevante	Contribuição	Nº citações
Massuda, Ely Mitie	2002	Transformações recentes da indústria têxtil brasileira (1992-1999)	Demonstrar a evolução das mudanças na indústria têxtil nacional.	12
Galão, Fabiano Palhares	2007	A relação da orientação para o mercado e o comportamento inovador das indústrias do vestuário	A percepção das empresas em atender as necessidades dos clientes de forma inovadora.	10
SEVEGNANI, JAISON ADEMIR	2009	Análise do processo de inovação e iniciativa empreendedora corporativa em empresas têxteis de Blumenau-sc	Ensaio do processo de inovação	4
De Medeiros, Janine Fleith	2012	Inovação ambientalmente sustentável e fatores de sucesso na percepção de gestores da indústria de transformação	A sustentabilidade como fator de sucesso aliados a processos inovativos.	6
Héris, Hélio Roberto	2013	Sistema de informação: benefícios auferidos com a implantação de um sistema WMS em um centro de distribuição do setor têxtil em Natal/RN	Melhoria de processos com uso de tecnologia.	4
De Souza MT;	2014	The use of a natural coagulant (<i>Opuntia ficusindica</i>) in the removal for organic materials of textile effluents	Inovação radical, pesquisa alinhada a prática ambiental.	10
SILVA, Givanildo et al.	2015	Efeitos das distâncias e recursos da empresa no desempenho exportador de empresas.	Inovação em produtos.	2
De Oliveira Brasil, Marcus Vinicius	2016	Relationship between ecoinnovations and the impact on business performance: an empirical survey research on the Brazilian textile industry	Pesquisa empírica sobre as ecoinovações e os impactos nos processos da empresa.	1

Fonte: Dados da pesquisa

As contribuições apresentadas foram consideradas relevantes tendo em vista o número de citações. Também apontam a evolução no pensamento dos escritores brasileiros relativo a ideia de inovação. As parcerias público-privadas, onde empresas, universidades e órgãos governamentais trabalham com objetivo de fomentar o desenvolvimento educacional e tecnológico, aliando teoria e prática, promovem inovações para o desenvolvimento da região como um todo. O uso de novas tecnologias, o envolvimento dos trabalhadores com práticas socioambientais, principalmente em relação à redução do consumo e de desperdícios, demonstra que há indícios de inovação nas indústrias pesquisadas, as quais são destacadas no gráfico 6.

Gráfico 6: Tipos de inovação

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação aos tipos de inovação, é possível destacar o interesse dos autores em pesquisar a inovação organizacional, seguida da contribuição dos autores quanto à inovação organizacional, 56% dos estudos apontam como um caminho de sucesso para as empresas, seguido pelas inovações nos processos que representam 27%. As primeiras pesquisas traçam um panorama sobre a melhoria nos produtos, citam as características da adição de novos componentes e como estes afetam o processo, além do papel da pesquisa e desenvolvimento.

Entre as temáticas emergentes, destaque para a gestão ambiental, sistema de produção com diminuição da geração de resíduos e/ou resíduos mais limpos, uso de inovação tecnológica e melhoria contínua nos processos, eliminação e/ou redução de desperdícios com foco na participação ativa dos colaboradores. A tendência apontada pelos estudos é a execução de projetos voltados à inovação com participação dos trabalhadores, sendo considerado um caminho de sucesso para as empresas, agregando valor ao produto e contribuindo diretamente com a comunidade de entorno.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho foram apresentados os resultados das publicações disponíveis no portal da CAPES, EBSCO e Science Direct no intuito de compreender perfil da produção científica nacional e internacional sobre a inovação na indústria do segmento têxtil, por meio de levantamento bibliográfico das produções indexadas nas bases de dados CAPES, EBSCO e Science Direct. A realização de pesquisas sobre os estudos científicos das indústrias têxteis se faz necessário no âmbito de diagnosticar e possibilitar o desenvolvimento contínuo da inovação de forma aplicada seja no processo produtivo, no uso de tecnologias inovadoras nos diversos setores da cadeia produtiva ou na redução e/ou eliminação dos desperdícios e de resíduos gerados no processo.

A pesquisa não permite confirmar plenamente a Lei de Lotka, os pressupostos de produtividade foram atendidos, porém menciona a falta de elitismo sobre o tema, ou seja, ausência de autores com predominância em seus estudos sobre a inovação na indústria têxtil, o que se subentende aparentemente maior notoriedade.

O objetivo da realização deste estudo foi reunir e analisar informações sobre o perfil dos estudos realizados em torno da inovação na indústria têxtil, tanto para identificar suas ênfases e os temas de maior interesse, seja por parte da academia, como da própria indústria, quanto para indicar possíveis lacunas nos estudos desenvolvidos, apontando necessidade de novas pesquisas. Essas informações são importantes na perspectiva de contribuir para o

desenvolvimento acadêmico e também para difundir, junto às próprias indústrias, informações consolidadas sobre as tendências e desafios do seu desenvolvimento, em nível nacional e internacional.

Nessa perspectiva, consideramos que, com base nas informações coletadas, o objetivo proposto para o estudo foi alcançado, isto é, o panorama da produção científica na indústria têxtil foi delineado. Sobre o perfil da produção científica, observou-se que preponderam os estudos voltados à análise de inovações organizacionais, seguidos dos estudos voltados a análise de inovações de processo, ou seja, as publicações retratam a evolução da gestão sedimentada na cultura da inovação, na busca por melhoria contínua e compromisso socioambiental. Chama a atenção, contudo que, mesmo que a produção industrial nesse setor dê grande ênfase às inovações de produto, com o lançamento anual de novas coleções que, por sua vez, indicam a busca constante por novas tendências estéticas e de novos materiais, poucos são os estudos realizados sobre inovação de produto, sendo o tipo de inovação que menos mereceu atenção por parte da academia. Essa talvez seja uma lacuna a ser superada nos próximos anos.

Por outro lado, a percepção dos gestores sobre a minimização dos desperdícios gerados nos processos e ainda a análise criteriosa do descarte de resíduos sólidos, são assuntos ainda não compreendido pelo meio acadêmico e de extrema urgência para a indústria têxtil.

Dessa forma, uma das contribuições trazidas por essa pesquisa está na indicação de oportunidades para novos estudos e pesquisas científicas sobre o tema, visto que há lacunas ainda não atendidas. Ou seja, é salutar e relevante desenvolver pesquisas sobre a inovação no segmento têxtil em todo Brasil, visto que se percebe a existência de polos de pesquisas em regiões específicas, em detrimento de outras que ficam descobertas. O auxílio de entidades de classes, instituições de fomento à pesquisa e das próprias instituições de ensino e pesquisa para a realização de estudos sobre as indústrias têxteis se faz necessário para que possa diagnosticar possíveis entraves ao seu desenvolvimento, bem como identificar novas possibilidades de inovação, essenciais para a competitividade dos negócios na atualidade.

REFERÊNCIAS

ALVARADO, R. U. A Lei de Lotka na bibliometria brasileira. **Ciência da Informação**, v. 31, n. 2, p. 14-20, 2002.

Associação Brasileira da Indústria Têxtil. **Cartilha Indústria Têxtil e de Confecção Brasileira: Cenários, Desafios, Perspectivas e Demandas**. Brasília, 2013.

BESSANT, J; TIDD, J. **Inovação e empreendedorismo: administração**. Bookman Editora, 2009.

BRANDÃO JUNIOR, J. A., PROJETTI C. B., NEVES J. M. S. Estudo bibliométrico da metodologia ativa “Peer Instruction” de 2003 a 2013 – VIII Workshop de pós-graduação e pesquisa do **Centro Paula Souza** – São Paulo, 2013.

CHUNG, K. H.; PAK, H. S.; COX, R. A. K. Patterns of research output in the accounting literature: a study of the bibliometric distributions. **Abacus**, v. 28, n. 2, p. 168-180, 1992.

COSTA, A. C. R.; ROCHA, E. R. P. Panorama da cadeia produtiva têxtil e de confecções e a questão da inovação. Rio de Janeiro: **BNDES Setorial**, n. 29, pp. 159-202, mar. 2009.

DA COSTA, A. B. O desenvolvimento econômico na visão de Joseph Schumpeter. **Caderno Instituto Humanitas Unisinos**, ano, v. 4, 2006.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FISCHER, A. L. **A constituição do modelo competitivo de gestão de pessoas no Brasil: um estudo sobre as empresas consideradas exemplares**. Tese (doutorado em administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

FONSECA, E. N. (Org). **Bibliometria: teoria e prática**. São Paulo: Cultrix, Ed. da USP, 1986.

GUEDES, V.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, Salvador: **UFBA**, 2005.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa industrial anual (PIA)**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/>. Acesso em 23 out. 2016.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa industrial mensal de produção física Brasil**. Disponível em: ftp://ftp.ibge.gov.br/Industrias_Extrativas_e_de_Transformacao/Pesquisa_Industrial_Mensal_Producao_Fisica/Fasciculos/Fasciculo_Indicadores_IBGE_Brasil/pim-pf-br_201608caderno.pdf. Acesso em 23 out. 2016.

IEMI. Instituto de Estudos e Marketing Industrial Ltda. Brasil têxtil: relatório setorial da indústria têxtil brasileira 2013. São Paulo, **IEMI**, v.13, nr. 13, ago. 2013.

MANUAL, DE OSLO. Proposta de Diretrizes para Coleta e Interpretação de dados sobre Inovação. **Publicação Conjunta da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Gabinete Estatístico das Comunidades Europeias**, 2004.

LONGARAY, A. A. et al.; BEUREN, I. M. et al. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO JUNIOR, C.; SOUZA, M. T. S. de; PARISOTTO, I. R. dos S. Institucionalização do Conhecimento em Sustentabilidade Ambiental pelos Programas de Pós-graduação Stricto Sensu em Administração. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 18, n. 6, p. 854-873, 2014.

MELO, M. O.B.C.; et al. Inovações Tecnológicas na Cadeia Produtiva Têxtil: análise e estudo de caso em indústria no nordeste do Brasil. **Revista Produção Online**, v. 7, n. 2, p. 99-117, 2007.

OKUBO, Y. Bibliometric Indicators and Analysis of Research Systems: Methods and Examples. OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 1997/01, **OECD Publishing**. 1987.

PRITCHARD, A. Statistical bibliography or bibliometrics? **Journal of Documentation**, v. 25, n. 4, p. 348-349. 1969.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2 ed. Rio de Janeiro, RJ: Campus, 2004.

PORTER, M. E. **Competição: estratégias competitivas essenciais**. 16. ed. Rio de Janeiro, RJ: Campus, 1999.

SIQUEIRA, J. P. L. de; SERRANO, D. P.; RIMONATO, I. P. de O. S.; TARTARELI, R. Uma avaliação da produção acadêmica brasileira recente sobre clusters de negócios. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 10, n. 1, p. 55-76, 2011.

URBIZAGASTEGUI, R. A produtividade dos autores sobre a Lei de Lotka. **Ciência da Informação**, v. 37, n. 2, p. 87- 102, 2008.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da Informação**, v. 31, n. 2, p. 152-162, 2002.

COMPARATIVO DOS RESULTADOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS ENTRE AS ATIVIDADES AGRÍCOLA E ZOOTÉCNICA

Daniela Mucelini

Bacharel em Ciências Contábeis – Unochapecó
danielamucelini@unochapeco.edu.br

Silvana Dalmutt Kruger

Doutoranda em Contabilidade pela UFSC, professora do Curso de Ciências Contábeis da Unochapecó
silvanak@unochapeco.edu.br

Sérgio Murilo Petri

Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC, professor do mestrado e doutorado em Contabilidade da UFSC
smpetri@gmail.com

RESUMO

O estudo teve como objetivo comparar os resultados econômicos e financeiros das culturas de fumo e melancia e da atividade leiteira de uma propriedade rural, localizada no Município de Caxambu do Sul – SC. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, com análise de cunho qualitativo. A partir da coleta de dados e mensuração dos custos de produção elaborou-se o levantamento do imobilizado da propriedade e as demonstrações do resultado por atividade. O período de acompanhamento e análise foi de 24 meses. Os resultados econômicos evidenciam que a atividade leiteira apresentou margem líquida de 21,20%, gerando um resultado líquido no período de R\$ 8.492,14. Economicamente a fumicultura gerou um resultado líquido no período de R\$ 13.530,68, com margem líquida de 66,77% e a cultura da melancia gerou R\$ 5.800,28 de resultado líquido anual, com margem líquida de 72,50%. Financeiramente, a atividade com menor tempo de retorno dos investimentos realizados foi a fumicultura com *payback* descontado de 3 anos e 10 meses, seguida do cultivo de melancia que possibilitará o retorno em 8 anos e 2 meses e da atividade leiteira que apresentou *payback* descontado de 22 anos e 8 meses. Os resultados evidenciam que a fumicultura apresentou o melhor resultado econômico e financeiramente recupera os investimentos em menor tempo que as demais, embora a atividade leiteira se destaque na geração de caixa mensal para a entidade rural. Salienta-se dessa forma a importância da utilização da contabilidade como instrumento de apoio a gestão das propriedades rurais.

Palavras-chave: Contabilidade rural; Atividade leiteira; Atividades agrícolas.

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio brasileiro possui grande importância para a economia do país, contemplando a exploração vegetal, produção agrícola, atividades zootécnicas e o beneficiamento e comercialização desses produtos (ZANIN et al., 2014; KRUGER et al., 2014). Além disso, o Brasil é um dos principais fornecedores de produtos agropecuários para o mundo, liderando o ranking de produção e exportação de vários produtos relacionados ao agronegócio, como o café, açúcar, etanol de cana-de-açúcar e suco de laranja. (MACOHON; SCARPIN; ZITTEI, 2015).

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2012), o agronegócio brasileiro é composto por diversas atividades que no ano de 2011 representaram

22,74% do Produto Interno Bruto – PIB. O Brasil lidera o ranking das vendas externas do complexo soja (farelo, óleo e grão) (MAPA, 2015).

Segundo dados apresentados pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - EMBRAPA (2013), a produção leiteira na região Sul do país cresceu 55,89% no período de 2000 a 2010, aumentando seu volume de produção em 96,12%, representando mais de 30% da produção leiteira do país. As propriedades rurais de pequeno porte possuem participação relevante para o crescimento do agronegócio.

Medeiros et al. (2012) destacam a representatividade da agricultura familiar no crescimento e desempenho do agronegócio, sendo responsável pelo fornecimento de alimentos para o meio urbano e rural. Dessa maneira, a agricultura familiar potencializa o desenvolvimento socioeconômico e sustentável do país, embora ainda sejam necessários avanços na parte de gestão dos custos de produção, especialmente para a verificação dos resultados das atividades desenvolvidas no meio rural.

A realidade de muitas propriedades rurais, principalmente as de produção com menor escala e onde predomina mão-de-obra familiar, ainda apresentam dificuldade como a escassez de recursos, baixa produtividade, pouco conhecimento técnico da produção e raros controles sobre as atividades desenvolvidas, impossibilitando uma gestão eficiente e em tempo hábil (BREITENBACH, 2014). Nesse contexto, a contabilidade se insere como ferramenta de controle, planejamento e acompanhamento das atividades rurais, fornecendo informações úteis para auxiliar o gestor no processo decisório (KRUGER et al., 2014).

Estudos anteriores como os de Calgaro e Faccin (2012); Clemente et al. (2012); Dalla, e Hillesheim (2013); Kruger et al. (2014); Zanin et al. (2014); Metzner et al. (2014); Gollo et al. (2015), destacam a importância da contabilidade no gerenciamento das propriedades rurais, visando identificar e analisar os resultados das atividades desenvolvidas no meio rural.

Diante desse contexto, surge a seguinte problemática: Quais os resultados econômicos e financeiros das atividades agrícolas e zootécnica desenvolvidas em uma propriedade rural no município de Caxambu do Sul - SC? Visando responder a problemática proposta, este artigo tem como objetivo comparar os resultados econômicos e financeiros das culturas de fumo e melancia e da atividade leiteira de uma propriedade rural, localizada no Município de Caxambu do Sul – SC.

O estudo justifica-se pela importância de demonstrar o uso das informações contábeis como instrumento de gestão das propriedades rurais, desempenhando papel de controle e planejamento das atividades rurais, além de possibilitar a comparação dos resultados e analisar a viabilidade econômica e financeira das atividades. Ainda, justifica-se a importância do estudo considerando a relevância da agricultura familiar para o agronegócio brasileiro, visando demonstrar aos produtores rurais a importância da contabilidade para a análise dos resultados das atividades, viabilidade e retorno dos investimentos realizados.

Este estudo está organizado em cinco seções, iniciando com a introdução, que contextualiza o estudo proposto, apresenta o problema e o objetivo da pesquisa. Em seguida, apresenta a revisão de literatura, que aborda a contabilidade no contexto das entidades rurais, sua importância para o crescimento dessas propriedades e os estudos anteriores relacionados à temática estudada. A terceira seção apresenta a metodologia da pesquisa realizada. Na quarta seção serão evidenciados os resultados, e por fim na quinta seção apresentam-se as considerações finais do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se a contextualização da contabilidade rural e a importância da análise dos resultados das atividades desenvolvidas no meio rural, bem como estudos correlatos à temática estudada.

2.1 Contextualização da contabilidade rural

A contabilidade é uma ciência que tem por objetivo registrar, controlar e evidenciar as alterações no patrimônio das entidades. É uma ferramenta de gestão para as propriedades rurais. A partir das informações geradas pela contabilidade, o gestor tem possibilidade de medir o desempenho das atividades, analisar o retorno financeiro e econômico, assim como realizar o controle e o planejamento das diversas atividades desenvolvidas, visando aumentar a rentabilidade e a continuação das atividades rurais (MARION, 2010; ZANIN et al., 2014).

Para Crepaldi (2011) e Kruger et al. (2014), o objetivo da contabilidade é controlar o patrimônio das entidades, gerando informações importantes para a tomada de decisão. Nesse sentido a contabilidade rural serve como um instrumento de apoio ao processo decisório, permitindo aos gestores o controle e o acompanhamento das atividades, contribuindo para melhorar o desempenho e os resultados das atividades desenvolvidas no meio rural.

A contabilidade rural é a mesma contabilidade geral aplicada às empresas, porém com foco nas propriedades rurais, com o objetivo de controle do patrimônio, apuração de resultado e fornecimento de informações que auxiliem o gestor rural no processo decisório. Além disso, salienta-se a importância das informações geradas pela contabilidade para atender as necessidades das empresas rurais quanto à prestação de contas e na análise dos investimentos (MARION, 2010; BATTISTUSSI; ANTONELLI; BORTOLUZZI, 2014).

A contabilidade rural tem como objetivo gerar informações para auxiliar o gestor na tomada de decisão, permitindo identificar fatores que possam diminuir custos, aumentar a produtividade e conseqüentemente melhorar os resultados. Além disso, a contabilidade possibilita o fornecimento de informações necessárias para o planejamento dos negócios, assim como condições de expandir as atividades, necessidade de captação de recursos e realização de investimentos. Para tanto, é necessário que o gestor responsável pela administração da propriedade possua conhecimento suficiente para entender corretamente as informações e realizar uma gestão eficiente (CREPALDI, 2011; DAL MAGRO et al., 2014).

As informações sobre os custos também são importantes para o meio rural, possibilitando auxiliar no controle dos custos e gastos de cada atividade, gerando informações de curto e longo prazo que auxiliem os gestores no processo decisório. O enfoque gerencial e de controle que a contabilidade possibilita torna-se cada vez mais necessário para o meio rural, tendo como finalidade orientar os produtores rurais nas escolhas, a partir do desempenho proporcionado por cada atividade (METZNER et al., 2014). Nesse sentido, torna-se relevante que os gestores rurais busquem entender o fluxo das atividades e analisem as informações geradas pela contabilidade, identificando a relação dos custos com as receitas e os investimentos de cada atividade produtiva desenvolvida no meio rural.

2.2 Análise dos resultados econômicos e financeiros

Segundo Calgaro e Faccin (2012), grande parte dos agricultores rurais não utiliza informações gerenciais, não possuem controle de custos e investimentos, nem tão pouco tem conhecimento do retorno econômico e financeiro das atividades desenvolvidas. Muitos desses agricultores trabalham com mão-de-obra familiar e em pequena escala de produção. Prejudicados pela falta de informação e pela grande concorrência acabam extinguindo suas atividades e migrando para cidades maiores em busca de melhores condições de vida.

De acordo com Breitenbach (2014) muitos dos produtores rurais não estão preparados para gerir suas propriedades adequadamente, pois não possuem informações e nem controles eficazes para gerir corretamente as atividades realizadas, precisando de profissionais com conhecimento técnico na área, que possam auxiliar na gestão da propriedade. De acordo com Calgaro e Faccin (2012), a complexidade e a falta de conhecimento são os principais motivos do não uso dessas ferramentas para auxílio na gestão rural.

Diante dessas dificuldades, o produtor rural necessita buscar alternativas para melhorar os resultados, diminuir custos com insumos, mão-de-obra, transportes, mecanização entre outros e buscar aumentar sua rentabilidade na comercialização de seus produtos. Para isso, a contabilidade serve como suporte para minimizar desperdícios e custos desnecessários, melhorar o controle e a execução das atividades, planejar e controlar os resultados econômicos por período produtivo (BATTISTUSSI; ANTONELLI; BORTOLUZZI, 2014).

Além da análise econômica é importante que as empresas rurais realizem a análise financeira das atividades, a fim de planejar e avaliar a viabilidade do negócio. O Quadro 1 apresenta conceitos dos principais métodos para avaliação do desempenho e retorno de investimentos: taxa de retorno de investimento (TIR), Valor presente líquido (VPL), *payback* simples e *payback* descontado.

Quadro 1 - Indicadores financeiros

Taxa de retorno de investimento (TIR)	É uma técnica sofisticada de orçamento de capital, sendo a taxa de desconto que iguala o VPL à zero (isso porque o valor presente das entradas de caixa iguala-se ao investimento). É a taxa de retorno anual composta que a empresa irá obter se aplicar recursos em um projeto e receber as entradas de caixa previstas.
Valor presente líquido (VPL)	É uma técnica sofisticada de orçamento de capital, considera explicitamente o valor do dinheiro no tempo. É calculado subtraindo-se o investimento inicial do valor presente das entradas de caixa do projeto, sendo estas descontadas à taxa de custos de capital da empresa.
Payback simples	É o tempo necessário para que a empresa recupere o investimento inicial em um projeto, calculado a partir das entradas de caixa.
Payback descontado	É o tempo necessário para que a empresa recupere o investimento, descontando os fluxos de caixa pela taxa mínima de atratividade.

Fonte: GITMAN, L. J. (2010).

Evidencia-se a importância das demonstrações contábeis e do planejamento estratégico para um melhor gerenciamento dos negócios. Ter uma estimativa confiável dos custos e dos lucros de produção das atividades agropecuárias é fundamental para uma gestão eficiente, pois permite que o produtor avalie a viabilidade econômica das atividades e melhore seu desempenho econômico-financeiro em meio a possíveis instabilidades do mercado, minimizando custos e aumentando sua produção (EMBRAPA, 2010).

Crepaldi (2011) ressalta a importância em entender quais são os custos operacionais, ou quais os custos por unidade produzida, para que ao final do processo possa se estabelecer um preço médio de venda adequado além de poder verificar se a atividade de fato está sendo rentável, se é possível obter uma margem de lucro sobre os produtos para cobrir os custos incorridos e garantir rentabilidade. Nesse sentido, destaca-se a importância da utilização das informações e relatórios contábeis como suporte na tomada de decisão.

2.3 Estudos correlatos

Considerando os conceitos e as principais finalidades da contabilidade como ferramenta de gestão e auxílio no processo decisório para as entidades rurais, apresentam-se alguns estudos já realizados sobre o tema, os quais reforçam a importância da utilização das informações geradas pela contabilidade para gerenciar as propriedades rurais, em busca da obtenção de melhores resultados econômicos e financeiros para as entidades, a exemplo das pesquisas de Calgaro e Faccin (2012); Clemente et al. (2012); Dalla, e Hillesheim (2013); Kruger et al. (2014); Zanin et al. (2014); Metzner et al. (2014); Gollo et al. (2015).

Calgaro e Faccin (2012) realizaram um estudo com 13 produtores rurais da região do 3º Distrito de Flores da Cunha - CE, com o objetivo de analisar o controle gerencial das propriedades rurais. Estruturaram um fluxo de caixa rural com o objetivo de identificar as entradas e saídas de valores, proporcionando maior controle. Os resultados indicam que a

maioria dos produtores rurais não possui controles gerenciais das atividades. A complexidade e a falta de conhecimento foram os maiores motivos do não uso dessas ferramentas para auxílio na gestão, bem como indicam que se os controles gerenciais fossem mais simples e de baixo custo haveria motivação por parte dos produtores para utilizá-los.

O estudo de Clemente et al. (2012) analisaram e avaliaram a percepção dos custos, resultados e vantagens do cultivo de fumo na Região Centro-Sul do Paraná. A pesquisa foi realizada com 71 produtores do município de Rio Azul - PR. Os resultados indicaram grandes fragilidades e baixa utilização de controles de custos de produção. Como consequência, a apuração do resultado econômico não apresenta confiabilidade, sendo que existem diversos gastos e custos incorridos na atividade que não são registrados de modo certo, ocasionando problemas para o gestor no momento de avaliar a rentabilidade e os resultados da atividade.

Dalla e Hillesheim (2013) compararam a rentabilidade entre a produção leiteira e o cultivo do fumo, entre duas propriedades rurais no município de Taquaruçu do Sul - RS. Os resultados indicam que a atividade leiteira apresentou maior rentabilidade, além de possibilitar entrada de caixa constante, já que sua renda é mensal. De modo geral, o estudo evidencia a importância do acompanhamento financeiro e econômico das atividades, bem como da análise das informações para o processo de tomada de decisão.

O estudo de Kruger et al. (2014) identificou o uso da contabilidade como instrumento de gestão das propriedades rurais do município de Erval Grande – RS. A amostra do estudo foi composta por 150 propriedades rurais escolhidas de forma aleatória. Os resultados evidenciaram a baixa utilização da contabilidade por parte dos produtores rurais, sendo que 61% dos entrevistados não separam despesas particulares das despesas com as atividades rurais; apenas 3% possuem anotações organizadas em planilhas; 75% não utilizam nenhum tipo de consultoria; apenas 5% reconhecem a importância do contador; e para 48% da amostra desconhecem as finalidades da contabilidade.

O estudo de Zanin et al. (2014) identificaram as características da estrutura e gestão, controles financeiros e perspectivas futuras das propriedades rurais, sua amostra foi composta por 210 produtores rurais dos municípios de Quilombo, Coronel Freitas e Cordilheira Alta, localizadas no Oeste Catarinense. Os resultados indicam que entre os produtores entrevistados, 54% indicaram que não possuem controles significativos que auxiliem a gestão; somente 28% realizam controle de gastos com cada atividade desenvolvida; apenas 10% realizam controle de caixa e 9% realizam controles para apurar os resultados das atividades.

Metzner et al. (2014) analisaram as formas utilizadas pelos produtores rurais para gerenciar os custos das atividades, a fim de verificar se os conceitos da contabilidade de custos são aplicados na gestão das propriedades do município de Toledo – PR. A amostra foi caracterizada como não probabilística por acessibilidade, sendo escolhidos 37 pequenos produtores rurais. Os resultados revelaram que 86,48% dos produtores rurais são responsáveis pela administração/gestão da própria propriedade, quanto às fontes de informações utilizadas pelos produtores rurais no processo de tomada de decisão, 89,19% baseiam-se nos conhecimentos empíricos adquiridos, 43,24% nos relatórios enviados pelas empresas cooperativo-parceiras, apenas 2,70% se utilizam das informações geradas pelos escritórios de contabilidade e 67,57% dos produtores empregam como mecanismo para gerenciamento da propriedade, instrumentos rudimentares, simples, como anotações em cadernos/cadernetas.

Gollo et al. (2015), realizaram um estudo de caso em uma propriedade rural do município de Coronel Freitas – SC, comparando o resultado econômico e financeiro das atividades suinícola e leiteira. Os resultados indicaram que os principais custos da suinicultura se referem às depreciações e à mão de obra, enquanto que, na atividade leiteira, os maiores custos são com alimentação das matrizes e depreciações com animais e instalações. A suinicultura apresentou 14,51% de margem líquida e 94,80% de resultado financeiro. A atividade leiteira apresentou 10,98% de margem líquida e 63,32% de resultado financeiro.

Ambas as atividades são viáveis para a propriedade, no entanto, os resultados da suinicultura apresentaram melhor desempenho econômico e financeiro.

Os estudos anteriores reforçam a importância da utilização de instrumentos contábeis para auxiliar no controle e gestão das propriedades rurais, visando o contínuo aprimoramento das atividades desenvolvidas e a maximização dos resultados, bem como evidenciam a importância da utilização da contabilidade para auxiliar na gestão das empresas rurais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Metodologicamente o estudo se caracteriza como sendo uma pesquisa exploratória, desenvolvida a partir de um estudo de caso realizado em uma propriedade rural, localizada no interior do município de Caxambu do Sul – SC.

De acordo com Raupp e Beuren (2012) a tipologia de pesquisa mais aplicável na área das Ciências Sociais Aplicadas considerando as características da contabilidade relaciona três categorias: (i) quanto aos objetivos, que indica o tipo de pesquisa, (ii) quanto aos procedimentos que relaciona a forma como serão coletados os dados e (iii) quanto a abordagem do problema que indica se a pesquisa é de cunho qualitativo ou quantitativo.

Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como exploratória, tendo como intuito comparar os resultados econômicos e financeiros das atividades agrícolas de cultivo de fumo e melancia e da atividade zootécnica de bovinocultura leiteira de uma propriedade rural, onde não possui informações organizadas, necessitando organizar e trabalhar os dados a fim de obter resultados que permitam a análise. De acordo com Silva (2003) as pesquisas exploratórias buscam proporcionar maior familiaridade sobre o assunto, a fim de torná-lo claro e descobrir elementos que possibilitem obter os resultados desejados.

Em relação aos procedimentos utilizados, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, realizado em uma propriedade rural, a qual conta com mão-de-obra familiar, sendo administrada pela própria família que desenvolve as atividades de cultivo de melancia e fumo e a atividade leiteira. De acordo com Gil (1999) o estudo de caso procura realizar um estudo mais aprofundado e detalhado sobre um ou poucos objetos de estudo, permitindo um maior conhecimento do pesquisador em relação ao objeto ou estudo realizado.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é de cunho qualitativo, sendo que busca coletar dados e informações complementares para identificar os resultados econômicos das atividades desenvolvidas na propriedade rural pesquisada. Para Richardson (1999) a pesquisa qualitativa apresenta a complexidade do problema, analisa as variáveis, além de compreender e classificar os processos vividos, possibilitando maior conhecimento do assunto.

O acompanhamento dos resultados da propriedade foi realizado no período de 24 meses, compreendendo julho de 2014 a junho de 2016. As informações relacionadas às atividades contidas no estudo foram obtidas por meio de informações repassadas pelos proprietários e de anotações feitas por eles, com reforço de notas fiscais de compras de insumos e recebimentos de vendas efetuadas. A partir da coleta de dados, elaborou-se o levantamento do imobilizado e as demonstrações do resultado por atividade.

Uma das limitações do estudo se refere ao custo da mão de obra familiar, o qual não foi considerado pelo fato da propriedade contar restritamente com mão de obra familiar, considerando assim, que todo o resultado obtido com as atividades remunerou os proprietários, sendo considerado como o salário dos mesmos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta sessão apresenta-se a análise do estudo de caso, comparando os resultados obtidos nas atividades agrícolas do cultivo do fumo e da melancia e da atividade zootécnica de bovinocultura leiteira.

Na Tabela 1 apresenta-se a estrutura patrimonial da propriedade rural, identificaram-se os bens relacionados ao desenvolvimento das atividades agrícolas e da bovinocultura leiteira, contendo a descrição dos bens, a data de aquisição, o valor de aquisição, a vida útil estimada, o valor residual, bem como, o valor depreciável, a depreciação acumulada e depreciação mensal dos itens patrimoniais.

Tabela 1 - Depreciação do imobilizado da propriedade rural

Descrição dos bens	Data da aquisição	Valor de aquisição	Vida útil	Valor residual	Valor depreciável	Depr. Anual	Depr. Mensal
Ordenhadeira	2003	4.000,00	20	500,00	3.500,00	175,00	14,58
Estábulo	1985	12.000,00	25	0,00	12.000,00	-	-
Resfriador a granel	2010	7.500,00	15	2.000,00	5.500,00	366,67	30,56
Trator	2009	85.000,00	25	25.000,00	60.000,00	2.400,00	200,00
Roçadeira	2009	4.500,00	15	1.500,00	3.000,00	200,00	16,67
Pé-de-pato	2009	4.800,00	15	1.500,00	3.300,00	220,00	18,33
Pulverizador	2007	6.300,00	15	2.500,00	3.800,00	253,33	21,11
Carreta agrícola	2008	4.500,00	15	1.500,00	3.000,00	200,00	16,67
Lançadeira	2009	3.800,00	15	1.000,00	2.800,00	187,67	15,56
Galpão de fumo	1996	8.000,00	25	0,00	8.000,00	-	-
Grade	2006	6.000,00	15	2.000,00	4.000,00	266,67	22,22
Total	-	146.400,00	-	37.500,00	108.900,00	4.268,33	355,69

Fonte: Dados da pesquisa.

A depreciação foi calculada de acordo com a expectativa que o produtor rural possui em relação à vida útil de cada item do imobilizado. O valor residual foi estimado de acordo com o valor possível de venda do bem ao final de sua vida útil esperada. Os itens do imobilizado, como a ordenhadeira e o resfriador a granel, tiveram 100% de sua utilização na atividade leiteira. O galpão de fumo foi considerado somente para a fumicultura e os demais itens tiveram sua depreciação considerada entre as atividades.

4.1 Bovinocultura leiteira

A primeira atividade analisada foi a atividade de bovinocultura leiteira. A Tabela 2 apresenta a identificação do plantel de matrizes leiteiras, o número de lactações, a vida útil, o valor de aquisição, o valor residual, a base para depreciar, a depreciação anual e a depreciação mensal.

Tabela 2 - Depreciação das matrizes leiteiras

Nº Matriz	Nº Lactações	Vida útil	Valor de aquisição (R\$)	Valor residual (R\$)	Base p/ depreciar (R\$)	Dep. anual (R\$)	Dep. Mensal (R\$)	Dep. Acumulada (R\$)
1	3	7	3.000,00	1.800,00	1.200,00	171,43	14,29	514,29
2	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
3	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
4	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
5	3	7	3.000,00	1.800,00	1.200,00	171,43	14,29	514,29
6	4	7	2.500,00	1.800,00	700,00	100,00	8,33	400,00
7	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
8	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
9	1	7	4.500,00	1.800,00	2.700,00	385,71	32,14	385,71
10	1	7	4.500,00	1.800,00	2.700,00	385,71	32,14	385,71
11	1	7	4.500,00	1.800,00	2.700,00	385,71	32,14	385,71
12	3	7	3.000,00	1.800,00	1.200,00	171,43	14,29	514,29
13	3	7	3.000,00	1.800,00	1.200,00	171,43	14,29	514,29
14	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
15	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
16	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
17	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
18	3	7	2.500,00	1.800,00	700,00	100,00	8,33	300,00
19	3	7	3.000,00	1.800,00	1.200,00	171,43	14,29	514,29
20	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
21	2	7	3.500,00	1.800,00	1.700,00	242,86	20,24	485,71
Touro	3	5	3.500,00	1.800,00	1.700,00	340,00	28,33	1.020,00
Total	-	-	-	-	-	5.225,71	407,14	10.791,43

Fonte: Dados da pesquisa.

A propriedade possui um plantel de 21 matrizes e um touro que é utilizado para reprodução. Todas as matrizes são da raça holandesa. A vida útil das matrizes foi estimada de acordo com a quantidade média de lactações que o produtor mantém para o plantel, sendo de 7 crias para as matrizes e 5 anos para o touro. O valor residual de R\$ 1.800,00 foi mensurado de acordo com o valor que o produtor afirmou receber pelos animais ao vendê-los para o abatedouro após o término da vida útil.

A produção leiteira mensal é de cerca de 3.670 litros, resultando em uma média mensal de 367 litros de leite por matriz. A alimentação das matrizes é realizada com base em pastagens permanentes (grama) e pastagens temporárias (azevém e aveia). O produtor adota o sistema de piqueteamento rotativo para melhorar o rendimento da pastagem. Além da pastagem, as matrizes em lactação recebem um complemento alimentar a base de silagem, concentrado e sais minerais no momento da ordenha.

O custo com as pastagens foi apurado de acordo com o levantamento de todos os gastos para sua formação e manutenção, tais como: preparação da terra, semente, adubação, defensivos agrícolas e manutenção das cercas. O custo da silagem fornecida também foi apurado após o levantamento dos gastos incorridos, tais como: semente, plantio, adubação, defensivos agrícolas, colheita, manutenção e utensílios para conservar a silagem. A silagem produzida gera em média 12 meses de alimentação para as matrizes leiteiras.

A Tabela 3 apresenta a demonstração do resultado proveniente da atividade leiteira durante o período dos 24 meses analisados.

Tabela 3 - Demonstração do Resultado da atividade leiteira

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO					
ATIVIDADE LEITEIRA – Média de 01.07.14 a 31.06.16					
PROPRIEDADE MUCELINI					
Descrição	Jul/2014 a jun/2015 (R\$)	Análise Vertical	Jul/2015 a jun/2016 (R\$)	Análise Vertical	Média mensal (R\$)
RECEITA BRUTA DE VENDAS	37.930,93		44.062,38		3.416,39
Leite	37.930,93		44.062,38		3.416,39
(-) DEDUÇÕES SOBRE VENDAS	872,41		1.013,43		78,58
Funrural (2,3%)	872,41		1.013,43		78,58
RECEITA LÍQUIDA COM VENDAS	37.058,52	100%	43.048,95	100%	3.337,81
(-) CUSTO DO LEITE VENDIDO	30.349,60	81,90%	32.773,60	76,13%	2.630,13
Silagem	1.440,00	3,89%	2.016,00	4,68%	144,00
Concentrado	8.010,00	21,61%	9.270,00	21,53%	720,00
Sal mineral	3.024,00	8,16%	3.240,00	7,53%	261,00
Pastagens	7.938,00	21,42%	7.938,00	18,44%	661,50
Medicamento	1.080,00	2,91%	1.200,00	2,79%	95,00
Serviço com trator	720,00	1,94%	720,00	1,67%	60,00
Depreciação matrizes	4.885,71	13,18%	4.885,71	11,35%	407,14
Depreciação Touro	340,00	0,92%	340,00	0,79%	28,33
Depreciação equipamento	1.783,89	4,81%	1.783,89	4,14%	148,66
Energia elétrica	288,00	0,78%	360,00	0,84%	27,00
Manutenção	480,00	1,30%	600,00	1,39%	45,00
Produtos de limpeza	360,00	0,97%	420,00	0,98%	32,50
(=) RESULTADO DO EXERCÍCIO	6.708,91	18,10%	10.275,34	23,87%	707,68
Quantidade de leite em litros (L)	45.192	-	43.058	-	3.677
Receita por litro de leite	0,84	100%	1,02	100%	0,93
Custo por litro de leite	0,67	80,01%	0,76	73,98%	0,72
Lucro por litro de leite	0,15	17,69%	0,24	23,32%	0,19

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 demonstra as receitas e os custos correspondentes ao desenvolvimento e manutenção da atividade leiteira. A única dedução sobre a receita é referente ao Funrural que corresponde a uma alíquota de 2,30% sobre a receita bruta. Além dos custos com a pastagem e com a silagem, foram agregados ao custo do leite os gastos com concentrados e sais minerais, medicamentos, horas máquinas que corresponde ao gasto com combustível no trator durante preparo e manutenção das pastagens, energia elétrica, produtos de limpeza e manutenção com a atividade leiteira e a depreciação dos animais e equipamentos.

Verificou-se uma redução na produção leiteira 4,72% de 2014 para 2015, porém mesmo com essa diminuição de produção, o resultado em 2015 foi maior devido ao aumento de 21,43% na receita por litro de leite vendido, o lucro por litro aumentou de R\$ 0,15 em 2014 para R\$ 0,24 em 2015, como demonstra a Tabela 3.

Aproximadamente 79,02% da receita são destinados para cobrir os custos com a atividade, restando em média 20,98% de resultado líquido para o produtor. Os itens que mais refletiram nos custos da atividade leiteira referem-se à alimentação do plantel e as depreciações dos animais e equipamentos, a alimentação corresponde em média 53,63% da receita, e as depreciações em média 17,60%. Os resultados estão alinhados com o estudo de Gollo et al. (2015), o qual também identificou que a alimentação das matrizes e as depreciações com animais e instalações, são os custos mais significativos na atividade leiteira.

Para determinar o custo com energia elétrica foi necessário fazer uma estimativa, pois o estábulo de ordenha não possui um medidor próprio de energia, a propriedade conta com um único medidor de energia para todas as instalações. A água consumida pelos animais assim como a água utilizada para limpeza e higienização do local não foi contabilizada, pelo fato de

não haver custo para o produtor, sendo que o mesmo dispõe de um reservatório próprio que é abastecido por uma fonte natural.

4.2 Atividade agrícola de fumicultura

A segunda atividade analisada foi a fumicultura. A Tabela 4 apresenta a demonstração do resultado da atividade de fumicultura referente às safras analisadas de 2014 e 2015.

Tabela 4 – Demonstrativo do resultado da atividade de fumicultura

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO					
ATIVIDADE DE FUMICULTURA – Média Safra 2014 e 2015					
PROPRIEDADE MUCELINI					
Descrição	Safra 2014 (R\$)	Análise Vertical	Safra 2015 (R\$)	Análise Vertical	Média Mensal (R\$)
RECEITA BRUTA DE VENDAS	14.839,28		26.645,20		2.074,22
Fumo	14.839,28		26.645,20		2.074,22
(-) DEDUÇÕES SOBRE VENDAS	341,30		612,84		47,71
Funrural (2,3%)	341,30		612,84		47,71
RECEITA LÍQUIDA COM VENDAS	14.497,98	100%	26.032,36	100%	2.026,52
(-) CUSTO DO FUMO VENDIDO	6.403,81	44,17%	7.065,18	27,14%	673,45
Semente	280,00	1,93%	302,40	1,16%	29,12
Adubo	1.261,96	8,70%	1.413,40	5,43%	133,77
Salitre	881,87	6,08%	987,69	3,79%	93,48
Substrato de Casca Base	154,50	1,07%	173,04	0,66%	16,38
Fio Engomado Rami (Barbante)	46,98	0,32%	49,80	0,19%	4,84
Fungicidas	720,00	4,97%	810,00	3,11%	76,50
Serviço c/ trator (diesel)	450,00	3,10%	520,00	2,00%	48,50
Depreciação Equipamentos	1.242,22	8,57%	1.242,22	4,77%	124,22
Equipamentos de segurança EPI	80,00	0,55%	85,00	0,33%	8,25
Seguro	1.186,28	8,18%	1.361,63	5,23%	127,40
Materiais e Utensílios	100,00	0,69%	120,00	0,46%	11,00
(=) RESULTADO DO EXERCÍCIO	8.094,17	55,83%	18.967,18	72,86%	1.353,07
Quantidade de Fumo (Kg)	2.781,3	-	2.680,2	-	273,08
Receita por Kg de Fumo vendido	5,34	100%	9,94	100%	7,64
Custo por Kg de Fumo vendido	2,30	43,15%	2,64	65,52%	2,47
Lucro por Kg de Fumo vendido	2,91	54,55%	7,08	71,18%	4,99

Fonte: Dados da pesquisa.

O produtor utiliza cerca de 1,7 hectares de terra para o cultivo do fumo, são plantados cerca de 20 a 25 mil pés de fumo por safra, o equivalente a uma produção média de 2.700 quilos por ano.

O plantio do fumo inicia no mês de maio, com a sementeira em bandejas que ficam imersas em canteiros de água. Esses canteiros apresentam os nutrientes necessários para o desenvolvimento inicial da cultura. Em agosto acontece o preparo do solo e o plantio das mudas no campo. Após cerca de quatro meses, a colheita inicia em dezembro, o fumo é levado para um galpão por aproximadamente 45 dias para ocorrer o murchamento das folhas para posterior classificação. Após a classificação das folhas passa por um processo de enfardamento e posterior venda para a empresa parceira, nos meses de fevereiro e março.

A Tabela 4 demonstra que a receita referente à safra de 2015 foi superior. Isso ocorreu devido à lavoura ter sofrido com intempérie climática (chuva de granizo), que impactou o desenvolvimento da cultura e prejudicou diretamente na qualidade final do produto e também pelo fato do mercado estar bem abastecido, não havendo grande procura pelo produto na safra de 2014. O lucro por quilo aumentou de R\$ 2,91 em 2014 para R\$ 7,08 em 2015.

Em relação aos custos da safra de 2014 para 2015 não houve grandes alterações. Os itens que agregaram maior custo para a atividade de fumicultura são referentes à adubação da cultura correspondendo a 12,87% da receita e o seguro contratado para a lavoura representando

6,71% da receita. O custo com a mão de obra familiar, assim como na atividade leiteira não foram estimadas nesta análise.

O desempenho da fumicultura na safra de 2015 foi maior em relação a 2014, aumentando a margem líquida de 55,83% para 72,86%. A média de resultado mensal da fumicultura foi superior em relação a atividade leiteira, divergindo do estudo realizado por Dalla e Hillesheim (2013), o qual evidenciou maior lucratividade na atividade leiteira em relação ao cultivo de fumo.

4.2 Atividade agrícola de cultivo de melancia

A terceira atividade analisada foi o cultivo da melancia. A Tabela 5 apresenta a demonstração do resultado da atividade referente às safras analisadas de 2014 e 2015.

Tabela 5 - Demonstração do Resultado da atividade de cultivo de melancia

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO					
ATIVIDADE DE MELANCIA – Média Safra 2014 e 2015					
PROPRIEDADE MUCELINI					
Descrição	SAFRA 2014 (R\$)	Análise Vertical	SAFRA 2015 (R\$)	Análise Vertical	Média Mensal R\$
RECEITA LÍQUIDA COM VENDAS	8.500,00	100%	7.500,00	100%	1.333,42
(-) CUSTO DA MELANCIA VENDIDA	2.157,22	25,38%	2.242,22	29,90%	366,64
Semente	150,00	1,76%	165,00	2,20%	26,25
Adubo Químico	220,00	2,59%	240,00	3,20%	38,33
Ureia	60,00	0,71%	65,00	0,87%	10,42
Adubo Orgânico	75,00	0,88%	80,00	1,07%	12,92
Substrato de Casca Base	45,00	0,53%	50,00	0,67%	7,92
Defensivos agrícolas	255,00	3,00%	280,00	3,73%	44,58
Serviço c/ trator (diesel)	110,00	1,29%	120,00	1,60%	19,17
Depreciação Equipamentos	1.242,22	14,61%	909,00	16,56%	207,04
(=) RESULTADO DO EXERCÍCIO	6.342,78	74,62%	5.257,78	70,10%	966,78
Quantidade de Melancia (Kg)	17.000	-	15.000	-	2.666,67
Receita por Kg de Melancia vendida	0,50	100%	0,50	100%	0,50
Custo por Kg de Melancia vendida	0,13	25,38%	0,15	29,90%	0,14
Lucro por Kg de Melancia vendida	0,37	74,62%	0,35	70,10%	0,36

Fonte: Dados da pesquisa.

O cultivo da melancia ocorre no período de outubro a fevereiro, porém pelo fato da propriedade rural localizar-se em uma região geográfica favorável sem intempérie climática (geada), o cultivo da melancia inicia em agosto com o dessecamento da área a ser cultivada e o preparo das mudas em canteiros de imersão de água. Em setembro ocorre o plantio das mudas no campo. Os tratos culturais acontecem principalmente nos dois primeiros meses com o uso de inseticidas e fungicidas. A colheita inicia no mês de dezembro. A propriedade destina meio hectare de terra para o cultivo de melancia. São plantados em média 1.000 pés de melancia, chegando a uma produção aproximada de 17.000 quilos por safra.

A receita líquida anual do cultivo de melancia foi de R\$ 8.500,00 em 2014 e R\$ 7.500,00 em 2015. Considerando que são necessários cerca de 6 meses para o plantio até a colheita, conclui-se que a cultura da melancia gera uma receita média mensal de R\$ 1.333,42. A receita por quilo de melancia vendida foi de R\$ 0,50 nos dois anos analisados e o lucro por quilo de melancia vendida foi de R\$ 0,37 em 2014 e R\$ 0,35 em 2016.

Os custos de produção representaram em média 27,64% da receita. O item que mais agregou valor aos custos foi a depreciação dos equipamentos, equivalendo a mais de 50% dos custos totais. O lucro médio por quilo de melancia vendida foi de R\$ 0,36. Esta atividade complementa a renda familiar, exigindo menos investimentos e mão de obra para o seu desenvolvimento.

4.4 Comparativo dos resultados econômicos e financeiros entre as atividades

A partir do levantamento da receita, dos custos e despesas de cada atividade, foi possível realizar um comparativo entre o resultado econômico e financeiro das três atividades desenvolvidas na propriedade analisada, conforme apresentado na Tabela 6.

Tabela 6 – Comparativo do resultado econômico e financeiro das atividades desenvolvidas

2014/2015	RESULTADO ECONÔMICO (R\$)				RESULTADO FINANCEIRO (R\$)			
	Leite	Fumo	Melancia	Total	Leite	Fumo	Melancia	Total
Receita média líquida período	40.053,74	20.265,17	8.000,00	68.318,91	40.053,74	20.265,17	8.000,00	68.318,91
(-) Custos totais	31.561,60	6.734,50	2.199,72	40.495,82	24.552,00	5.492,28	957,50	31.001,78
Resultado médio período	8.492,14	13.530,68	5.800,28	27.823,09	15.501,74	14.772,89	7.042,50	37.317,13
Resultado médio mensal período	707,68	1.127,56	483,36	2.318,59	1.291,81	1.231,07	586,88	3.109,76
Margem de contribuição do período	21,20%	66,77%	72,50%	40,73%	38,70%	72,90%	88,03%	54,62%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 6 demonstra que apesar do cultivo de melancia apresentar o menor resultado econômico entre as atividades, ela apresenta a melhor margem de contribuição de 72,50%, em seguida a atividade de fumicultura com uma margem de 66,77% e depois a atividade leiteira com margem de 21,20%. Considerando os resultados em conjunto das atividades sob o aspecto econômico a propriedade apresenta um resultado médio econômico anual de R\$ 27.823,09, ou seja, um resultado mensal de R\$ 2.318,59. Se considerar apenas os custos desembolsáveis, analisando sob o aspecto de geração de caixa, o resultado anual das atividades passa a ser R\$ 37.317,13, ou R\$ 3.109,76 por mês. Esta variação na análise do resultado econômico para o resultado financeiro ocorre devido ao resultado financeiro considerar apenas os custos que representam um efetivo desembolso de recursos, desconsiderando os custos com depreciação de equipamentos e animais.

As três atividades analisadas apresentam retorno econômico e financeiro para o produtor. A atividade zootécnica apresenta a maior receita, porém os custos para seu desenvolvimento são mais elevados, interferindo diretamente no resultado final e na margem líquida. As atividades agrícolas apresentam uma receita menor, porém os custos são menores, equilibrando o resultado final com o resultado da atividade zootécnica, embora no resultado financeiro observa-se que a atividade leiteira contribuiu com maior geração de caixa.

Para os gestores da propriedade rural estudada, o resultado financeiro era considerado como o lucro das atividades, por ser o resultado percebido no caixa. O produtor não considerava os custos com depreciação dos equipamentos e dos animais. Tais resultados corroboram com o estudo Metzner et al. (2014), o qual identificou que a maioria dos produtores rurais são responsáveis pela gestão da propriedade e não possuem controles eficazes e nem conhecimento suficiente para auxiliar na gestão da propriedade, o que prejudica a apuração e análise contábil dos resultados.

A Tabela 7 destaca a análise do tempo de retorno dos investimentos realizados. As três atividades analisadas apresentam a TIR superior a TMA que equivale a 10% e o VPL positivo, evidenciando que o investimento é viável e pode ser recuperado. Para realizar o cálculo do retorno dos investimentos das atividades foi preciso identificar o valor total dos investimentos e a entrada de caixa anual de cada atividade. A taxa mínima de atratividade (TMA) considerada para a pesquisa foi de 10%, sendo que a mesma foi definida considerando a expectativa de rendimento anual caso o produtor investisse seu dinheiro na poupança.

Tabela 7 – Análise do tempo de retorno dos investimentos das atividades realizadas

TMA 10% a.a.				
ATIVIDADE LEITEIRA				
Períodos	Fluxos	Saldo VF	VP	Saldo VP
0	- 137.300,00	- 137.300,00	- 137.300,00	- 137.300,00
1	15.501,73	- 121.798,27	14.092,48	- 123.207,52
2...	15.501,73	- 106.296,54	12.811,35	- 110.396,17
8	15.501,73	- 13.286,16	7.231,67	- 54.599,41
9	15.501,73	2.215,57	6.574,25	- 48.025,17
10...	15.501,73	17.717,30	5.976,59	- 42.048,58
23	15.501,73	219.239,79	1.731,20	405,25
TIR	10,04%		Payback simples: 8 anos e 9 meses	
VPL	405,25		Payback descontado: 22 anos 8 meses	
FUMICULTURA				
Períodos	Fluxos	Saldo VF	VP	Saldo VP
0	- 46.300,00	- 46.300,00	- 46.300,00	- 46.300,00
1	14.772,90	- 31.527,10	13.429,91	- 32.870,09
2	14.772,90	- 16.754,20	12.209,01	- 20.661,08
3	14.772,90	- 1.981,30	11.099,10	- 9.561,98
4	14.772,90	12.791,60	10.090,09	528,11
TIR	10,53%		Payback simples: 3 anos e 1 mês	
VPL	528,11		Payback descontado: 3 anos e 10 meses	
CULTIVO DA MELANCIA				
Períodos	Fluxos	Saldo VF	VP	Saldo VP
0	- 38.300,00	- 38.300,00	- 38.300,00	- 38.300,00
1	7.042,50	- 31.257,50	6.402,27	- 31.897,73
2...	7.042,50	- 24.215,00	5.820,25	- 26.077,48
5	7.042,50	- 3.087,50	4.372,84	- 11.603,38
6	7.042,50	3.955,00	3.975,31	- 7.628,08
7	7.042,50	10.997,50	3.613,92	- 4.014,16
8	7.042,50	18.040,00	3.285,38	- 728,78
9	7.042,50	25.082,50	2.986,71	2.257,93
TIR	11,46%		Payback simples: 5 anos e 4 meses	
VPL	2.257,93		Payback descontado: 8 anos e 2 meses	

Fonte: Dados da pesquisa.

O *payback* descontado representa o prazo de recuperação do investimento considerando o valor do dinheiro no tempo. O *payback* da atividade leiteira é aproximadamente 22 anos e 8 meses, devido a tratar-se de um investimento elevado e do lucro líquido apurado na atividade não ser muito alto. A atividade de fumiicultura exigiu um montante menor de investimento por parte do produtor, portanto apresentou retorno do investimento em menos tempo, aproximadamente 3 anos e 10 meses. A atividade da melancia apresentou retorno do investimento em aproximadamente 8 anos e 2 meses.

Os achados deste estudo corroboram com os resultados das pesquisas de Calgaro e Faccin (2012), Clemente et al. (2012), Kruger et al. (2014) e Zanin et al. (2014), as quais relatam que grande parte dos produtores rurais não utilizam da contabilidade como ferramenta de controle gerencial nas propriedades, porém destacam sua importância na análise e controle das atividades, sendo uma ferramenta imprescindível para auxiliar a tomada de decisão além de permitir avaliar a rentabilidade e os resultados das atividades desenvolvidas no meio rural.

5 CONCLUSÕES/CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve por objetivo comparar os resultados econômicos e financeiros das culturas de fumo e melancia e da atividade leiteira desenvolvida em uma propriedade rural, localizada no Município de Caxambu do Sul – SC. Para realização da pesquisa, primeiramente foi apurado a estrutura patrimonial da propriedade rural, identificaram-se todos os bens relacionados ao

desenvolvimento das atividades agrícolas e da atividade zootécnica de bovinocultura leiteira, bem como a identificação das matrizes leiteiras que compõem o plantel na propriedade rural. Em seguida à apuração do imobilizado, realizou-se um levantamento de todos os custos e receitas recebidas por cada atividade. Essas informações foram obtidas por meio de notas fiscais e anotações feitas pelo produtor.

Após a apuração dos custos, elaborou-se a demonstração do resultado de cada uma das atividades analisadas. Os resultados demonstraram que a atividade leiteira obteve a maior receita anual, porém como os custos para seu desenvolvimento foram muito elevados, impactou diretamente no lucro líquido da atividade, resultando em um lucro médio anual de R\$ 8.492,14. A receita por litro de leite vendido aumentou R\$ 0,18 de 2014 para 2015, e o lucro por litro de leite aumento R\$ 0,09 de um ano para o outro.

A atividade de fumicultura apresentou um lucro médio anual de R\$ 13.530,68, com margem líquida de 66,77%. Os itens que mais influenciaram nos custos da atividade foram referentes à adubação da cultura correspondendo a 12,87% da receita e o seguro contratado para a lavoura representando 6,71% da receita. A receita por quilo que fumo vendido aumentou de R\$ 5,34 em 2014 para R\$ 9,94 em 2015. O lucro por quilo aumentou de R\$ 2,91 em 2014 para R\$ 7,08 em 2015.

A atividade da melancia gerou um resultado médio anual de R\$ 5.800,28, com margem líquida de 72,50%. Essa cultura não possui custos elevados, sendo que o item que agregou maior valor ao custo foi a depreciação dos equipamentos representando mais de 50% dos custos totais da cultura. A receita por quilo de melancia vendida foi de R\$ 0,50 e o lucro médio foi de R\$ 0,36.

Os resultados evidenciam que as três atividades demonstram viabilidade econômica e financeira, contribuindo na geração de caixa e renda. A fumicultura apresentou o melhor resultado econômico, e financeiramente possui capacidade de recuperar os investimentos realizados em menor tempo que as demais atividades. Porém se destaca a importância da atividade leiteira na geração de caixa mensal para a entidade e o cultivo da melancia como uma alternativa de investimento considerando a alta margem de contribuição e o baixo custo de produção da cultura.

Destaca-se ainda, a importância da contabilidade como ferramenta de gestão e controle no acompanhamento das propriedades rurais, visando analisar a viabilidade das atividades e promover melhorias nos seus resultados. Dessa forma, sugere-se que os proprietários continuem a controlar e avaliar os gastos com cada atividade, realizando ao final de cada período a comparação dos resultados, além de buscar auxílio de um profissional contábil antes de realizar novos investimentos, a fim de verificar a viabilidade e tempo de retorno dos investimentos. Para pesquisas futuras recomendam-se novos estudos, observando um período temporal maior e comparando resultados entre atividades e entidades rurais.

REFERÊNCIAS

BATTISTUSSI, F.; ANTONELLI, R. A.; BORTOLUZZI, S. C. Verification and analysis in soybean production for small rural producers. **Custos e @gronegocio online**. v. 10, n. 3, p. 180-215, 2014.

BREITENBACH, R. Gestão rural no contexto do agronegócio: desafios e limitações. **Desafio online**, v. 2, n. 2, p. 714-731, 2014.

CALGARO, N. C.; FACCIN, K. Controle financeiro em propriedades rurais: estudo de casos do 3º Distrito de Flores da Cunha. **Global Manager Acadêmica**. v. 1, n. 1, p.1-20, 2012.

CLEMENTE, A.; TAFFAREL, M.; SOUZA, A.; BELEDELI, A.M. Percepção dos custos, resultados e vantagens do cultivo de tabaco no centro-sul paranaense. **Custos e @gronegocioonline**. v. 8, n. 4, p. 127-146, 2012.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural: Uma Abordagem Decisorial**. Atualizada de acordo com as Leis nº 11.638/07, 11.941/09. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DALLA V. C.; HILLESHEIM, L. P. Estudo econômico financeiro de unidades de produção familiar nas atividades do leite e do fumo no município de Taquaruçu do Sul-RS. **Revista de administração**. v. 10, n. 17, p. 32-59, 2013.

DAL MAGRO, C. B.; VOGT, M; CUNHA, L. C; DEGENHART, L; ROSA, F. S. da. Contabilidade Rural e de Custos aplicada à atividade leiteira: um estudo de caso em uma propriedade rural do Oeste de Santa Catarina. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Natal:ABC, 2014.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA - EMBRAPA. **Avaliação do desempenho econômico de soja nos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina, para safra 2010/11**. 2010. Disponível em <<http://www.cnpso.embrapa.br/download/CT83VE.pdf>> Acesso em: 08/11/2015.

_____. **Embrapa clima temperado**. 2013. Disponível em <<https://www.embrapa.br/clima-temperado/busca-de-noticias/1503308/atividade-leiteira-e-discutida-pela-comunidade-cientifica-e-setor-produtivo>> Acesso em: 14/10/2015.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

GOLLO, V.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; CUNHA, P. R. da. Análise comparativa do resultado econômico e financeiro entre as atividades suinícola e leiteira. **Custos e @gronegocioonline**, v. 11, n. 2, p. 93-113, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA- IBGE. **Produção da pecuária municipal 2010**. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ppm/2010/ppm2010.pdf>>. Acesso em: 01 nov 2015.

KRUGER, S. D.; GLUSTAK, E.; MAZZIONI, S.; ZANIN, A. A contabilidade como instrumento de gestão dos estabelecimentos rurais. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 4, n.2, p. 134-153, 2014.

KRUGER, S. D.; BORDIGNON, A.; MAZZIONI, S.; GUBIANI, C. A. Tratamento contábil dos ativos biológicos e produtos agrícolas em Cooperativas de Santa Catarina. **Reunir: Revista de administração, ciências contábeis e sustentabilidade**, v. 4, n. 3, p. 20-41, 2014.

MACOHON, E. R.; SCARPIN, J. E.; ZITTEI, M. V. M. Uma lógica contingencial para projetos de sistemas de custos na atividade agrícola. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 13, n. 1, p. 156-187, 2015.

MARION, J. C. **Contabilidade rural:** contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda - pessoa jurídica. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDEIROS, A. F. Q.; PORTO, W. S.; SOUZA, J. D.; OLIVEIRA, D. D. L. Controle e apuração de resultado na agricultura familiar sob a ótica da sustentabilidade de produtores rurais. **Custos e @gronegocioonline**. v. 8, n. 3, p. 154-171, 2012.

METZNER, C. M.; BERTOLINI, G. R. F.; BRAU, L. M. S.; MARTINI, O. J. Gestão de custos nas propriedades rurais de Toledo com o uso das ferramentas contábeis. **Accounting and Management**, v. 7, n. 7, p. 134-150, 2014.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO – MAPA. **Estatísticas**. Disponível em:< <http://www.agricultura.gov.br/vegetal/estatisticas>>. Acesso em 04/11/2015.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In:BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 70-89.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à Contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

ZANIN, A.; OENNING, V.; TRES, N.; KRUGER, S.D.; GUBIANI, C.A. Gestão das Propriedades Rurais do Oeste de Santa Catarina: As fragilidades da estrutura organizacional e a necessidade do uso de controles contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 40, p. 9-19, 2014.

FATORES DETERMINANTES DA INTANGIBILIDADE EM COMPANHIAS ABERTAS FAMILIARES

Antônio Rodrigues Albuquerque Filho

Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil
Universidade Estadual Vale do Acaraú
antoniofilhoufc@hotmail.com

Éder Luis Heberle

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
ederluisheberle@gmail.com

Denise Rose Bracht Fank

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
denisefank@unochapeco.edu.br

Francisca Francivânia R. R. Macêdo

Doutora em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Estadual Vale do Acaraú
francymacedo2011@gmail.com

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em analisar os fatores determinantes da intangibilidade em companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa. Realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, que referem-se ao período de 2010 a 2015, de uma amostra composta por 154 companhias familiares. Os resultados demonstraram que as empresas do setor de telecomunicações foram as que apresentaram o maior índice médio de intangíveis no ano de 2010 a 2013, enquanto as companhias do setor de bens industriais se destacaram nos anos de 2014 e 2015. Observou-se ainda que dentre os fatores governança, competitividade, tamanho e crescimento, descritos na literatura como influenciadores do nível de intangibilidade das empresas, somente a governança e o tamanho influenciaram positivamente o nível de intangibilidade das mesmas, enquanto a competitividade e o crescimento não. Ao final, concluiu-se que quanto melhor forem as práticas de governança e maior o tamanho das empresas, conseqüentemente, maior é o nível de intangibilidade.

Palavras-chave: Fatores determinantes; Intangibilidade; Companhias abertas familiares.

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente altamente competitivo, caracterizado pela era do conhecimento (MOURA; FANK; VARELA, 2012), intensa concorrência empresarial (MOURA; THEISS; CUNHA, 2014) e pela necessidade permanente de maior qualidade e confiança nas informações contábeis (PEREZ; FAMÁ, 2006), as empresas precisam buscar meios para se manterem competitivas. Além disso, precisam dispor de um perfil inovador e, claro, que não se limitem apenas a seus ativos tangíveis (MOURA; VARELA, 2014).

Em virtude disso, a cada dia, os ativos intangíveis passam a ser mais valorizados e ganham espaço entre os ativos tangíveis das empresas, sendo reconhecidos como fontes de vantagem competitiva e por contribuírem para o aumento de valor da organização

(MACHADO; FAMÁ, 2011; LEITE; SANTOS, 2013; MARIN; LISZBINSKI; KRONBAUER, 2015).

Ressalta-se que a partir do momento em que as organizações passaram a ter acesso, relativamente fácil, a aquisição de ativos corpóreos, o que passou a distingui-las, umas das outras, foi a sua carteira de ativos intangíveis (KAYO et al., 2006), que dentre outras definições, são reconhecidos como um direito a benefícios futuros e um fator de diferenciação competitivo (LEV, 2001; KAYO, 2002; PEREZ; FAMÁ, 2006; RITTA; ENSSLIN, 2010; TAVARES, 2010; MOURA, 2011; MOURA; THEISS; CUNHA, 2014).

No Brasil, o registro dos ativos intangíveis no balanço patrimonial das empresas recebeu maior atenção após a edição da Lei nº 11.638/2007, devendo configurar no ativo não circulante. Em seguida, o Pronunciamento Técnico CPC 04 (2008) alterado posteriormente pelo CPC 04 R1 (2010) com base na *International Accounting Standard (IAS) 38*, estabeleceu critérios de contabilização relativos ao reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis, exigindo a divulgação de informações específicas sobre esses ativos em notas explicativas às demonstrações contábeis das empresas.

Diante do exposto, nota-se que as organizações agem com a intenção de maximizar seus benefícios, uma vez que, apresentar diferenciais em um ambiente altamente competitivo é crucial para a sobrevivência. Nesse cenário, se incluem as empresas familiares que possuem como características apresentar objetivos convergentes aos interesses das famílias, que correspondem principalmente à sobrevivência da empresa e a maximização de seu valor no longo prazo (SHYU, 2011; BRIGHENTI; CHIARELLO; ROSA, 2014).

A crescente representatividade dos intangíveis no patrimônio das empresas como diferencial competitivo e gerador de valor trouxeram esses ativos para o centro da atenção dos investidores nacionais e internacionais. Portanto, a aquisição desse tipo de ativo pode estar associada a diversos fatores, aos quais se pode citar o tamanho da empresa (KAYO et al., 2006; MOURA; THEISS; CUNHA, 2014), crescimento (KAYO et al., 2006), competitividade (KAYO, 2002; RITTA; ENSSLIN; RONCHI, 2010; MOURA, 2011) e governança corporativa (SILVEIRA, 2004; COUTO, 2009).

Assim, surge a pergunta de pesquisa que orienta este estudo: Quais são os fatores determinantes da intangibilidade em companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa? Nessa perspectiva, o estudo objetivou analisar os fatores determinantes da intangibilidade em companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa.

A justificativa para a realização deste estudo decorre, dentre outras, dos ativos intangíveis serem um diferencial competitivo e incrementar valor na geração de riqueza das empresas (STEWART, 1998; SVEIBY, 1998; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; LEV, 2001; KAYO et al., 2006; KAYO; TEH; BASSO, 2006; PEREZ; FAMÁ, 2006; SRIRAM, 2008; ROLIN, 2009; MACHADO; FAMÁ, 2011; MOURA, 2011; DECKER et al., 2013; LEITE; SANTOS, 2013; MARIN; LISZBINSKI; KRONBAUER, 2015).

Também, pela grande relevância das empresas familiares no Brasil, uma vez que possuem alta participação no mercado de capitais de países emergentes, apresentando maior representatividade do que nos países desenvolvidos (SILVA; MAJLUF, 2008). Além do que, de acordo com Martin-Reyna e Duran-Encalada (2012), o tema de empresas familiares é bastante escasso no Brasil e pouco desenvolvido, pois, o número de pesquisas que abordam sobre negócios familiares ainda é reduzido.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção traz os posicionamentos teóricos e empíricos que servirão de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Inicialmente, apresentam-se ponderações sobre as empresas familiares. Na sequência, discorre-se sobre os ativos intangíveis. Por último, evidenciam-se os fatores determinantes da intangibilidade.

2.1 Empresas familiares

No Brasil, embora a abordagem de assuntos relacionados às empresas familiares seja ainda escassa, aos poucos a relevância em quantidade e proporção dessas empresas, em todo o mundo tem se elevado, gerando, nas últimas décadas, um aumento na publicação de estudos com foco nestas organizações (BASCO, 2010; BACK; MAZON, 2012; BORGES et al., 2016). No entanto, de acordo com Anderson e Reeb (2003), embora haja uma ampla literatura que aborda empreendimentos familiares, é difícil encontrar um consenso na definição de empresa familiar.

Um dos precursores no assunto e o primeiro a apresentar um conceito de empresa familiar, segundo Moraes, Barone e Pinto (2011), foi Donnelley em 1967. Conforme Donnelley (1967), uma organização pode ser considerada familiar quando tem sua existência atrelada a uma família, no mínimo, durante duas gerações e com ligações familiares que promovam dentro da empresa influência sobre os objetivos, diretrizes empresariais e interesses da família.

Lodi (1998) delimita essa extensão longitudinal ligando a definição ao processo de sucessão da administração nas quais as características institucionais da empresa identificam-se com um sobrenome de família ou de seu fundador. Já Leone (1991) conceitua empresa familiar como tendo seu início em um membro da família, cujos valores perduram na organização.

Conforme Anderson e Reeb (2003), as empresas familiares são aquelas que possuem membros da família atuando como integrantes da direção e/ou com parte das ações da companhia. Portanto, fica clara a característica da propriedade e participação na gestão.

Definição similar é destacada por Mok, Lam e Cheung (1992) e Shyu (2011) que caracterizam uma empresa familiar como uma companhia em que uma família possui dez por cento ou mais das ações e que os integrantes da família ocupam cargos no conselho. A partir dessa definição, nota-se os atributos da propriedade (majoritária ou minoritária) e a influência da família na empresa por meio do conselho (BRIGHENTI; CHIARELLO; ROSA, 2014).

Para La Porta, Lopez-de-Silanes e Shleifer (1999) a estrutura de propriedade pode ser definida como familiar se um indivíduo ou uma família é o acionista controlador (proprietário final), com participação direta ou indireta. Os autores ressaltam que a definição depende dos direitos de voto, ou seja, é importante saber quem controla a companhia, para então defini-la como familiar, dispersa, estatal, ou outro tipo, por exemplo.

Em suma, por meio das pesquisas já realizadas com empresas familiares destacam-se como características principais as ações da empresa em posse de uma família (ANDERSON; REEB, 2003; MOK; LAM; CHEUNG; SHYU, 2011; BRIGHENTI; CHIARELLO; ROSA, 2014) e a participação influente da família no conselho da organização (LEONE, 1991; LODI, 1998; ANDERSON; REEB, 2003; SHYU, 2011). Uma terceira característica, pouco visível, porém, com destaque em algumas pesquisas como as realizadas por Donnelley (1967), Leone (2005) e Brighenti, Chiarello e Rosa (2014) é a sucessão de cargos por integrantes da mesma família.

Leone (2005), em âmbito internacional, apresenta três vertentes que definem as empresas familiares: 1) estar associada ao nível de propriedade, em que o controle da organização é detido por uma família; 2) atrelada ao nível de gestão, em que os cargos altos como os do conselho, por exemplo, são ocupados por integrantes da família; 3) a sucessão, em que a segunda geração da família assume os cargos deixados pelos antecedentes da família.

A sobrevivência da companhia, de acordo com Shyu (2011), é a principal preocupação da família, cujo objetivo dos seus integrantes é a maximização do valor da organização no longo prazo. Para o autor, esta característica pode contribuir na redução dos custos da empresa de forma mais eficaz que nas companhias não familiares.

2.2 Ativos intangíveis

Os ativos intangíveis são considerados o grupo do ativo das empresas que promovem as maiores discussões no que tange a mensuração, estimação da vida útil e, sobretudo, na apuração de seu reconhecimento (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Para Kayo, Teh e Basso (2006) o interesse por tais ativos vem crescendo consideravelmente ao longo dos anos, e essa ascendência deve-se ao incremento de valor que os mesmos proporcionam na geração de riqueza das organizações.

Embora os intangíveis sejam um dos temas principais nas organizações do Brasil e do mundo, assim como nas diversas pesquisas científicas (como por exemplo, MARIN; LISZBINSKI; KRONBAUER, 2015), também é um dos assuntos mais complexos da teoria da contabilidade, iniciando-se pela dificuldade em definir seu conceito (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Para os autores como Martins (1972), Sveiby (1998), Antunes (2004), Perez e Famá (2006) e Moura, Theis e Cunha (2014), ativo intangível é utilizado como sinônimo de recursos intangíveis, ativos intelectuais, ativos invisíveis, capital intelectual e *goodwill*.

Para Martins (1972), os intangíveis caracterizam-se pelo elevado grau de incerteza acrescentado por eles na avaliação dos resultados futuros. Perez e Famá (2004), Machado e Famá (2011) e Nascimento et al. (2012), destacam que os intangíveis são ativos sem existência física que proporcionam direitos e benefícios futuros, além de representarem grande diferencial competitivo.

Segundo Lev (2001), os intangíveis são classificados de acordo com o fato gerador, ou seja, o meio que provocou seu surgimento ou aumento. Dessa forma, a classificação adotada pelo autor resume-se em três tipos: “(1) inovação; (2) recursos humanos; e (3) desenhos organizacionais.” Kayo (2002) por sua vez, classifica os intangíveis em: ativos humanos, de inovação, estruturais e de relacionamento.

Diferentemente dos autores citados, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) agrupa os intangíveis de maneira ampla, sendo estes divididos em cinco grupos, além do *goodwill*. Eles são os seguintes: ativos intangíveis relacionados a *marketing*, relacionados a clientes, relacionados as artes, baseados em contratos e baseados em tecnologia.

Quanto à sua mensuração, Hendriksen e Van Breda (1999) mencionam a dificuldade de se medir os intangíveis, especialmente quando não são identificáveis ou separáveis. Portanto, conforme os autores, a entidade pode optar, em algumas circunstâncias, pelo método de custo ou pelo método de reavaliação, desde que este último não esteja restringido por lei ou norma legal.

No Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1, 2010), consta que os intangíveis são ativos não monetários, identificáveis e sem substância física, que sejam controlados pela empresa e geradores de benefícios econômicos futuros. É importante destacar que, caso haja a contabilização de um ativo pelo do método de reavaliação, determina-se que os demais ativos pertencentes à mesma classe devem também ser assim contabilizados, a exceção ocorre quando existir um mercado ativo para tais itens (CPC 04 R1, 2010).

Já para o reconhecimento, Hendriksen e Van Breda (1999) destacam que são utilizadas as mesmas regras válidas para todos os ativos, o que justifica que os intangíveis não deixam de ser ativos por simplesmente não possuírem substância física. O CPC 04 (R1, 2010) destaca que os intangíveis exigem dois critérios preponderantes para que possam ser reconhecidos: a) os futuros benefícios econômicos esperados, a favor da organização, devem ser comprovados; b) o custo do ativo deve ser mensurado com confiabilidade.

Ressalta-se ainda que a evidenciação de informações dos ativos intangíveis é uma forma da companhia mostrar maior segurança e promover melhor simetria nas informações repassadas para os clientes, fornecedores, governo e *stakeholders* (MOURA, 2011).

2.3 Fatores determinantes dos ativos intangíveis

Os ativos intangíveis vêm se destacando ascendentemente no cenário empresarial, conforme pode ser verificado em diversas pesquisas que os relacionam com outras temáticas, tais como a governança corporativa (MACHADO; FAMÁ, 2011), gerenciamento de resultados (MOURA; THEISS; CUNHA, 2014), criação de valor (KAYO et al., 2006), desempenho econômico empresarial (PERES; FAMÁ, 2006) e rentabilidade (DECKER et al., 2013), evidenciando a relevância do assunto.

Além disso, a representatividade dos intangíveis no patrimônio das companhias como diferencial competitivo e provedor de valor, tornaram esses ativos um tema de destaque em todo o cenário mundial. Portanto, a aquisição destes pode estar associada a diversos fatores, como por exemplo, o tamanho da empresa (KAYO et al., 2006, MOURA; THEISS; CUNHA, 2014), crescimento (KAYO et al., 2006), competitividade (KAYO, 2002; RITTA; ENSSLIN; RONCHI, 2010; MOURA, 2011) e governança corporativa (SILVEIRA, 2004; COUTO, 2009).

De acordo com Kayo et al. (2006) e Moura, Theiss e Cunha (2014), a partir de determinado tamanho, a forma de a empresa crescer passa a ser por meio do investimento em intangíveis, vez que, para Lev (2001), os ativos tangíveis possuem capacidade de produção limitada. Além do que, empresas maiores têm maior probabilidade de serem intangíveis-intensivas, demonstrando que o tamanho da empresa é de grande importância na distinção entre as organizações (KAYO et al., 2006).

Kayo (2002), Ritta, Ensslin e Ronchi (2010) e Moura (2011) descrevem que os intangíveis são essenciais para as empresas e para a sociedade em geral que, cada vez mais, se tornam dependentes desses ativos que combinados com os ativos tangíveis, geram benefícios econômicos futuros e maior competitividade para aqueles que os possuem.

Estudos como de Silveira (2004) e Couto (2009) ressaltam que existe uma elevada correlação entre o nível dos intangíveis e o desempenho com o nível de governança das organizações. Silveira (2004) complementa descrevendo que a adoção de melhores práticas de governança é bem vista pelo mercado e isso reflete positivamente na valorização da organização.

Portanto, percebe-se a relevância que tais ativos evidenciam no ambiente empresarial. Além disso, são considerados, dentre outras coisas, como um diferencial competitivo, gerador de riqueza e um direito a benefícios futuros. Dentro desse contexto, a evidenciação das informações relativas a esse tipo de ativo pelas companhias é de crucial importância para transmitir maior segurança e confiabilidade a seus investidores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa, caracterizada como descritiva, foi realizada por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados. A população é composta pelo conjunto de companhias abertas familiares listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa), sendo que aquelas que exerciam atividades financeiras e as que não tinham informações necessárias para todas as variáveis utilizadas foram excluídas da amostra.

Para identificar as companhias familiares, utilizou-se neste estudo a metodologia de La Porta, Lopez de Silanes e Shleifer (1999), que rastreou a cadeia de propriedade até identificar o último acionista controlador. Consideraram como último acionista controlador aquele que, de forma direta ou indireta, possuía o controle da empresa da amostra pesquisada. Foi considerada como familiar qualquer empresa em que uma família ou um indivíduo era o proprietário final (em termos de direitos de voto), com participação mínima de 10%. Após estes procedimentos, a amostra de pesquisa analisada foi composta por 154 companhias abertas familiares.

Em relação aos ativos intangíveis, foi calculado, para cada empresa, o percentual dos ativos intangíveis em relação ao ativo total de cada ano, assim como nos estudos de Ritta, Ensslin e Ronchi (2010) e Moura (2011). Os dados foram obtidos por meio do banco de dados Econômica e, assim como nas demais variáveis, referem-se aos anos de 2010 a 2015. Adotou-

se como marco inicial o ano de 2010 em decorrência de constituir o período inicial de adoção plena das normas internacionais de contabilidade (IFRS) no Brasil.

Em seguida, foram coletados os dados dos fatores apontados na literatura como determinantes da intangibilidade, como destacado no construto da pesquisa, apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Quadro das variáveis dependentes e independentes

Variáveis		Descrição / Como calcular	Fonte de dados	Autores de base
Dependente	Intangibilidade	<u>Ativos intangíveis</u> Ativo total	Banco de dados Econômica	Ritta, Ensslin e Ronchi, (2010); Moura (2011)
Independente	Governança	Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX): Cias listadas no IGCX = 1 Cias não listadas no IGCX = 0	Website da BM&FBovespa	Machado e Famá (2011)
	Competitividade	Índice de Herfindahl- Hirschman (HHI)	Banco de dados Econômica	Moura, Mecking e Scarpin (2013)
	Tamanho	Logaritmo neperiano do Ativo Total	Banco de dados Econômica	Kayo et. al (2006)
	Crescimento	Percentual médio de crescimento das vendas dos últimos três anos	Banco de dados Econômica	Kayo et. al (2006)

Fonte: elaborado pelos autores.

Nota-se no Quadro 1 que a *Proxy* utilizada para governança corporativa foi o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. O IGCX é um índice que segundo a BM&FBovespa (2016) “tem por objetivo medir o desempenho de uma carteira teórica composta por ações de empresas que apresentem bons níveis de governança corporativa. Tais empresas devem ser negociadas no Novo Mercado ou estar classificadas nos Níveis 1 ou 2 da BM&FBovespa”. Então, criou-se uma variável categórica que recebeu valor “1” quando a empresa da amostra estava listada no IGCX e “0” caso contrário.

Em relação à competitividade, verifica-se no Quadro 1 que foi utilizado como *proxy* o índice de Herfindahl-Hirschman(HHI), calculado pela seguinte equação:

$$HHI = \sum_{i=1}^n \beta_i^2$$

Onde, β_i representa o percentual do ativo total da empresa i em relação ao total da amostra. Optou-se por utilizar valores de ativo total, assim como no estudo de Moura, Mecking e Scarpin (2013), pois, conforme apontam esses autores o ativo total tem menor oscilação no decorrer dos períodos do que outras variáveis como a receita operacional por exemplo.

É possível perceber ainda, no Quadro 1, que a variável tamanho foi medida por meio do logaritmo natural do valor contábil dos ativos totais das empresas e a variável crescimento refere-se ao percentual médios de crescimento das vendas dos últimos três anos.

Após a coleta dos dados, foi realizada a análise, utilizando-se de estatística descritiva (médias, mínimos, máximos e desvio padrão). Também utilizou-se a regressão linear múltipla para verificar a influência dos fatores no nível de intangibilidade das companhias da amostra. Destaca-se que foram observados os pressupostos de normalidade, por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov; multicolinearidade, por meio do fator de inflação de variância – VIF e

Tolerance; homocedasticidade, por meio do teste de Pesarán-Pesarán; e ausência de autocorrelação serial, por meio do teste de Durbin-Watson.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e a análise dos dados coletados. Primeiramente, descreve-se a representatividade dos ativos intangíveis nas empresas por ano. Em seguida, apresenta-se a representatividade dos intangíveis nas empresas por setor econômico. Por fim, apresentam-se os resultados da regressão linear múltipla que possibilitou verificar a influência dos diversos fatores no nível de intangibilidade.

Ressalta-se que muitos estudos como os de Ritta, Ensslin e Ronchi (2010), Moura (2011), Moura e Varela (2014) e Macêdo e Ferreira (2016) relatam sobre o aumento da representatividade dos ativos intangíveis no patrimônio das empresas, então, a Tabela 1 permite verificar o percentual dos ativos intangíveis em relação ao ativo total das companhias abertas familiares que fazem parte da amostra estudada.

Tabela 1 – Estatística descritiva dos percentuais de ativos intangíveis em relação ao ativo total nas empresas no período de 2010 a 2015

Intangíveis / Ano	Nº Empresas	Mínimo %	Máximo %	Média %	Desv. Padrão
2010	154	0,00	94,50	7,21	16,99
2011	154	0,00	80,58	7,33	16,27
2012	154	0,00	87,04	6,34	15,38
2013	154	0,00	91,39	8,13	18,25
2014	154	0,00	84,45	6,89	15,05
2015	154	0,00	87,84	6,42	14,33

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme pode ser observado na Tabela 1, o ano de 2013 se destacou, pois, neste ano, os ativos intangíveis, em média, equivaliam 8,13% do ativo total das empresas. A empresa com menor percentual era de 0% em intangíveis, porém, a empresa com maior valor investido em intangíveis possuía o equivalente a 91,39%. O desvio padrão do ano de 2013 (18,25%) evidencia que existem desigualdades nos percentuais entre as empresas.

Também destacaram-se positivamente os anos de 2010 e 2011 que apresentaram percentuais médios de ativos intangíveis em relação ao ativo total equivalentes a 7,21% e 7,33%, respectivamente. No entanto, embora o ano de 2011 tenha apresentado maior registro em intangíveis com relação a 2010, apresentou um índice máximo um pouco menor (80,50%). Os desvios padrões desses anos (2010 e 2011) foram bem próximos e quando comparados aos demais anos do estudo demonstraram elevada heterogeneidade nos percentuais de intangíveis.

O ano de 2012 registrou o menor valor médio de intangíveis do período analisado (6,34%), a companhia com menor representatividade em intangíveis registrou um valor de 0%, ao passo de que a empresa que apresentou o maior valor investido em intangíveis possuía o equivalente a 87,04%. O ano de 2015, embora tenha apresentado um dos menores valores médios em intangíveis (6,42%) dos anos analisados, foi o que registrou a menor variabilidade dos intangíveis das companhias, com um desvio padrão equivalente a 14,33%.

De modo geral, os resultados demonstraram uma grande diferença entre os percentuais mínimos e máximos, resultando em uma média de aproximadamente 7,05% no período de 2010 a 2015. Este resultado é inferior ao encontrado por Macêdo e Ferreira (2016) que investigaram a representatividade dos ativos intangíveis no ativo total das empresas listadas no índice de sustentabilidade empresarial (ISE) nos anos de 2010 a 2014 e obtiveram um índice de representatividade equivalente a 20%, porém é relevante destacar que a distinção de resultados pode ser decorrente da amostra analisada.

Notou-se também que o ano de 2013 destacou-se com o maior índice médio de intangibilidade, ou seja, dentro do ativo total, as companhias nesse ano possuíam a maior média em intangíveis. O maior aumento percentual de representatividade dos intangíveis se deu no ano de 2012 para 2013, a partir desse ano houve um declínio nos percentuais dos intangíveis quase na mesma proporção do aumento até chegarem a 2015 com uma média de 6,42%, o que demonstrou que as oscilações de queda e aumento foram significativas.

Na Tabela 2, estão expostos os dados sobre a representatividade dos ativos intangíveis no ativo total das empresas, no período de 2010 a 2015, de acordo com os setores econômicos da BM&FBOVESPA.

Tabela 2 – Percentuais dos ativos intangíveis das empresas no período de 2010 a 2015 de acordo com os setores da BM&FBOVESPA

Intangíveis / Setor	Nº Empresas	2010 Média	2011 Média	2012 Média	2013 Média	2014 Média	2015 Média
Bens industriais	35	15,59	13,27	12,74	19,06	14,32	14,14
Consumo cíclico	54	1,81	1,99	2,30	3,49	2,61	2,57
Consumo não cíclico	14	5,65	6,03	5,58	8,27	4,88	5,78
Materiais básicos	24	2,75	3,66	3,09	7,47	2,63	2,48
Petróleo, gás e biocomb.	8	6,00	9,11	2,92	0,54	11,40	10,96
Saúde	6	4,16	14,54	10,33	9,06	13,64	5,49
Tecnologia da informação	3	15,44	15,36	11,43	0,09	10,14	5,53
Telecomunicações	2	22,91	18,93	18,83	10,39	2,37	0,95
Utilidade pública	8	19,02	17,44	11,95	2,64	9,87	9,36

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 2, em relação ao ano de 2010, que o setor econômico de telecomunicações, que possuía 2 empresas, destacou-se com o maior percentual médio, ou seja, dentro o ativo total, as empresas desse setor possuíam, em média, o equivalente a 22,91% de ativos intangíveis em 2010.

Também destacaram-se positivamente em 2010 os setores de utilidade pública, bens industriais e tecnologia da informação com representatividade dos intangíveis equivalentes a 19,02%, 15,59% e 15,44%, respectivamente. Ao passo que o setor consumo cíclico, que possuía 54 companhias, destacou-se negativamente com o menor índice médio, equivalente a 1,81%. Negativamente, destacaram-se também as empresas do setor de materiais básicos, saúde, consumo não cíclico e petróleo, gás e biocombustíveis com os menores índices médios apresentados em 2010.

Quanto ao ano de 2011, o setor econômico de telecomunicações se destacou, pois, as companhias desse setor possuíam em média o equivalente a 18,93% em ativos intangíveis. Durante o ano destacaram-se também as empresas do setor utilidade pública, tecnologia da comunicação, saúde e bens industriais que registraram os maiores índices médios de intangíveis correspondentes a 17,44%, 15,36%, 14,54% e 13,27%, respectivamente.

O setor de consumo cíclico apresentou o menor índice médio correspondente a 1,99%, porém com um acréscimo com relação ao ano anterior. Os setores de materiais básicos, consumo não cíclico e petróleo, gás e biocombustível também destacaram-se desfavoravelmente com índices médios bastante reduzidos quando comparado com os demais setores.

No ano de 2012, o setor de telecomunicações continuou sendo o destaque dentre os setores econômicos analisados, com um índice médio semelhante ao ano anterior no valor de 18,83%. Nesse ano, o menor valor médio de intangíveis foi registrado pelas empresas que compõem o setor de consumo cíclico correspondente a 2,30% que apesar do valor baixo, vem crescendo consideravelmente ao longo dos anos. Destacaram-se também com valores baixos,

os setores de petróleo, gás e biocombustível, materiais básicos e consumo não cíclico assim como nos demais anos, porém com oscilações de aumento e queda em seus valores.

Ainda na tabela 2, com relação ao ano de 2013, o setor econômico que mais se destacou foi o setor de bens industriais, com 35 companhias, registrando um índice médio de intangíveis equivalente a 19,06%, demonstrando um aumento ascendente com relação aos anos anteriores. Desfavoravelmente, destacaram-se as empresas dos setores de tecnologia da informação (0,09%), petróleo, gás e biocombustível (0,54%), utilidade pública (2,64%) e consumo cíclico (2,61%) que apresentaram os menores valores médios de intangíveis.

Em 2014, o setor de bens industriais conseguiu se manter na liderança, porém com um índice médio menor com relação ao ano anterior equivalente a 14,32%, seguida pelo setor de saúde, composto por 6 empresas, que apresentou seu maior registro de intangíveis dentre todos os anos em análise correspondente a 13,64%. Verifica-se que o setor com menor índice médio durante o ano foi o de telecomunicações registrando um valor de 2,37%, demonstrando que as empresas desse setor vêm diminuindo consideravelmente o registro dos intangíveis com o passar dos anos. Destacam-se também os setores de consumo cíclico, materiais básicos e consumo não cíclico que registraram os menores índices médios.

Em relação ao ano de 2015, apesar das oscilações de aumentos e quedas no registro médio dos intangíveis, destacou-se o setor de bens industriais que se manteve em equilíbrio com média 14,14%. O setor de petróleo, gás e biocombustível apesar de ter sido um dos que mais apresentaram valores baixos no registro dos intangíveis no decorrer dos anos analisados, foi o que registrou aumentos significativos durante o período de 2010 a 2015. Nesse ano os setores que tiveram os menores percentuais médios foram o de telecomunicações, materiais básicos e consumo cíclico.

De modo geral, percebe-se que o valor médio total dos ativos intangíveis registrados pelas companhias, que no ano de 2010 era equivalente a 10,37%, elevou-se para 11,14% em 2011, reduziu sucessivamente para 8,80% e 6,77% em 2012 e 2013, apresentou um pequeno aumento em 2014 (7,98%) e uma queda correspondente a 6,36% em 2015. Portanto apresentando uma queda de 4,01% de 2010 para 2015 e uma média geral de 8,57%. Esse percentual é inferior ao encontrado por Moura (2011) que analisou a representatividade dos intangíveis no ativo total em uma amostra de 260 empresas de seis setores econômicos da BM&FBovespa no período de 2009 e obteve um índice médio de 17%. Os valores divergem também dos estudos realizados por Ritta, Ensslin e Ronchi (2010) que investigaram a representatividade dos intangíveis no ativo total de um conjunto de empresas que apresentaram informações financeiras à BM&FBovespa e à NYSE nos anos de 2006 e 2007 e obtiveram um índice médio de representatividade equivalente a 12%, porém é importante destacar que a distinção de resultados pode ser decorrente dos critérios de formação de amostra.

Na Tabela 3 apresentam-se os coeficientes da regressão, que possibilitam analisar o poder preditivo dos fatores determinantes no nível de intangibilidade (dependente) das companhias familiares listadas na BM&FBovespa.

Tabela 3 - Coeficientes da equação da influência dos fatores determinantes no nível de intangibilidade das companhias abertas familiares

Variáveis	Coeficientes (estatística-t)
(Constante)	-13,85* (-4,24)
Governança	3,19* (2,88)
Competitividade	-1,13 (-0,42)
Tamanho	3,72* (-6,71)
Crescimento	-0,01 (-0,41)
R ² Ajustado	0,44
F-ANOVA	11,52*
Durbin Watson	1,89
Pesarán-Pesarán	1,68
VIF/Tolerance	<10

* Significativo a 1%

Variável dependente: Intangíveis

Variáveis preditoras: (Constante), Governança, Competitividade, Tamanho, Crescimento

Fonte: dados da pesquisa.

É possível perceber na Tabela 3 que o R² ajustado foi de 44%. No entanto, o teste F-ANOVA foi significativo, ou seja, o conjunto de variáveis independentes exerce influência sobre a variável dependente. Observa-se também que o resultado da estatística de Durbin-Watson demonstra que não há problemas de autocorrelação dos resíduos, já que o seu valor foi de 1,89. O teste de comportamento dos resíduos (Pesarán-Pesarán) demonstra que o pressuposto da homocedasticidade não foi violado. E, o fator VIF e o Tolerance apresentaram valores inferiores a 10. Portanto, não houve problema de multicolinearidade entre as variáveis independentes do modelo.

Em relação aos coeficientes da equação, verifica-se na Tabela 3 que apenas as variáveis governança corporativa (3,19) e tamanho (3,72) apresentaram significância estatística. Portanto, os resultados sinalizam que, nas companhias abertas familiares que compuseram a amostra, a governança e o tamanho podem ser considerados fatores determinantes do nível de intangibilidade. Ou seja, empresas que possuem melhores práticas de governança corporativa e maior tamanho, possuem maiores percentuais de ativos intangíveis em relação aos seus ativos totais.

A partir dos resultados apresentados, verifica-se que o nível de intangibilidade aumenta de acordo com o tamanho da empresa. Por conseguinte, esse resultado vai ao encontro dos resultados do estudo sobre a divulgação dos ativos intangíveis de Silva et al. (2012) que analisaram a divulgação dos ativos intangíveis nas contas consolidadas de sete bancos portugueses e sete bancos espanhóis, no período de 2006 a 2009, Brighenti, Chiarello e Rosa (2014) que investigaram a divulgação dos ativos intangíveis em empresas familiares listadas na BM&FBovespa, no período de 2010 a 2012 e Kayo et al. (2006) que analisaram analisar os possíveis determinantes econômico-financeiros da intangibilidade das empresas brasileiras.

Ressalta-se também que o nível de ativos intangíveis aumenta de acordo com a governança corporativa, tal resultado coaduna com os estudos realizados por Silveira (2004) e

Couto (2009), mostrando que adoção de melhores práticas de governança é bem vista pelo mercado e isso reflete positivamente na valorização da organização.

Em razão dos coeficientes das variáveis competitividade e crescimento não apresentarem significância estatística, não é possível afirmar que maiores ou menores níveis de competitividade, assim como, maior ou menor crescimento impactam no nível de intangibilidade das companhias familiares da amostra.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar os fatores determinantes da intangibilidade em companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, em uma amostra composta por 154 companhias familiares de diferentes setores econômicos da BM&FBovespa.

Em relação aos ativos intangíveis registrados pelas empresas, os resultados demonstraram que o maior nível médio de intangíveis registrado por elas foi em 2013, enquanto no ano de 2012 apresentaram o menor nível médio de representatividade de intangíveis com relação ao ativo total.

Os resultados também revelaram que o setor de telecomunicações se destacou, pois apresentou o maior índice médio de 2010 a 2013, porém decrescendo de forma considerável ao longo dos anos, seguido pelo setor de bens industriais que evidenciou os maiores níveis de intangíveis em 2014 e 2015, mantendo-se em equilíbrio no decorrer de todos os anos analisados. Por outro lado, os setores que apresentaram os menores registros de intangíveis em todos os anos foram os de consumo cíclico, consumo não cíclico e materiais básicos. Ao passo que, embora o setor de petróleo, gás e biocombustível tenham apresentado níveis médios de intangíveis baixos durante os anos de 2010 a 2013, cresceu ascendentemente durante os anos de 2014 e 2015.

Constatou-se que a competitividade e o crescimento não são estatisticamente significantes, não influenciando dessa forma o percentual de intangíveis das companhias familiares. Observou-se também que tanto a governança corporativa como o tamanho da empresa afetam positivamente o nível de intangibilidade da mesma, sendo assim, quanto melhores as práticas de governança e maior o tamanho da companhia maior será seu nível de intangibilidade.

Conclui-se, portanto, que a adoção de melhores práticas de governança é bem vista pelo mercado e isso reflete positivamente na valorização da organização principalmente no que diz respeito ao registro de seus ativos intangíveis, o que fortalece os estudos realizados por Silveira (2004) e Couto (2009). Percebeu-se também que, assim como o encontrado nos estudos de Kayo et al. (2006), a partir de determinado tamanho o crescimento ocorre por meio de investimento em ativos intangíveis.

A pesquisa firmou-se no fato de que há poucos estudos que envolvam a temática, ativos intangíveis e seus fatores determinantes, além do que algumas empresas ainda não divulgam os intangíveis em seus demonstrativos contábeis, dificultando uma análise mais apurada e completa. Ademais os anos da análise também apresentaram-se como uma limitação ao estudo visto que muitas companhias não registravam seus ativos intangíveis em seu balanço patrimonial em anos anteriores a 2010.

Como sugestões para pesquisas futuras, orienta-se a realização de um estudo com outro segmento de empresas; o estudo dos intangíveis com outros fatores como, por exemplo, rentabilidade, desempenho e gerenciamento de resultados; ou até mesmo estudar a referida amostra em anos posteriores.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, R. C., & Reeb, D. M. Founding-Family ownership and firm performance: evidence from the S&P 500. **The Journal of Finance**, v. 58, n. 3, P. 1301-1328, 2003.

ANTUNES, M. T. P. **A influência dos Investimentos em Capital Intelectual no desempenho das empresas: Um estudo baseado no entendimento de gestores de grandes empresas brasileiras**. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2004.

BACK, M. A.; MAZON, F. S. Family business management: sustainability, growth and succession. **Perspectiva**, Erechim, v. 36, n. 134, p. 137-150, jun. 2012.

BASCO, R. Tipo de orientación familiar y prácticas de dirección y gobierno. Un estudio aplicado a las empresas familiares españolas. **Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa**, Madri, v. 19, n. 2, p. 129-144, 2010.

BORGES, A. F.; BRITO, M. J.; LIMA, J. B.; CASTRO, C. L. C. Empreendedorismo em empresas familiares: a pesquisa atual e os desafios futuros. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 17, n.2, p. 93-121, 2016.

BRIGHENTI, J.; CHIARELLO, T. C.; ROSA, F. S. Divulgação de Ativos Intangíveis: um estudo em empresas familiares listadas na BM&FBovespa. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, 2014. **Anais...** São Paulo: USP.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo intangível**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: 10 out. 2016.

COUTO, P. B. **Ativos intangíveis e o desempenho econômico das empresas do novo mercado**. Belo Horizonte. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Minas Gerais, 134 p, 2009.

DECKER, Fabiana; ENSSLIN, Sandra Rolim; REINA, Diane Rossi Maximiano; REINA, Donizete. A relação entre os ativos intangíveis e a rentabilidade das empresas listadas no índice Bovespa. **Reuna**, v.18, n. 4, p. 75-98, Belo Horizonte - MG, Brasil, out/dez. 2013.

DONNELLEY, R. G. A empresa familiar. **Revista de Administração de Empresas**, v.7, n.23, p. 161-198, 1967.

FASB – Financial Accounting Standards Board. FAS 142 – **Goodwill and Other Intangible Assets**. Emitido em junho de 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

KAYO, E. K. **A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível intensivas**. 2002. Tese (Doutorado em Administração) Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 2002.

KAYO, E. K.; KIMURA, H.; MARTIN, D. M. L.; NAKAMURA, W. T. Ativos intangíveis, ciclo de vida e criação de valor. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, n. 3, p. 73-90, 2006.

KAYO, E. K.; TEH, C. C.; BASSO, L. F. C. Ativos intangíveis e estrutura de capital: a influência das marcas e patentes sobre o endividamento. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo - RAUSP**, São Paulo, v. 41, n. 2, p. 158-168, 2006.

LA PORTA, R.; LOPEZ-DE-SILANES, F.; SHLEIFER, A. Corporate ownership around the world. **Journal of Finance**, v. 54, n. 2, p. 471–517, 1999.

Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. 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, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

LEITE, Thaís Silva; SANTOS, David Ferreira Lopes. A relação dos ativos intangíveis e o valor de mercado na indústria de materiais básicos do Brasil. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 4, n. 1, Aquidabã, Jan/jun, 2013.

LEONE, N. A sucessão não é tabu para os dirigentes da PME. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 1991. Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte – MG: ANPAD.

LEONE, N. G. **Sucessão na empresa familiar: preparando as mudanças para garantir sobrevivência no mercado globalizado**. São Paulo: Atlas, 2005.

LEV, B. **Intangibles: management, measurement, and reporting**. Washington: Brookings, 2001.

LODI, J. B. A. **Empresa Familiar**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

MACHADO, Julio Henrique; FAMÁ, Rubens. Ativos intangíveis e governança corporativa no mercado de capitais brasileiro. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 16, p. 89-110, Florianópolis, Brasil, jul./dez., 2011.

MARIN, Julia Karsburg; LISZBINSKI, Bianca Bigolin; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Análise do reconhecimento contábil de ativos intangíveis em empresas brasileiras do setor financeiro. **ReCont: Registro Contábil**, v. 6, n. 2, mai./ago., 2015.

MARTIN-REYNA, J. M. S.; DURAN-ENCALADA, J. A. The relationship among family business, corporate governance and firm performance: evidence from Mexican stock exchange. **Journal of Family Business Strategy**, 3, 106-117, 2012.

MARTINS, E. **Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível**. Tese (Doutorado em Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

MOK, H. M. K., LAM, K., CHEUNG, I. Family control and return covariation in Hong Kong's common stocks. **Journal of Business & Accounting**, v.19, n.2, p. 277-293, 1992.

MORAIS FILHO, A. C. T. D., BARONE, F. M.; PINTO, M. D. O. A produção científica em empresas familiares: um enfoque conceitual. **Revista de Administração Pública**, v.45, n.6, p. 1971- 1991, 2011.

MOURA, G. D.; THEISS, V.; CUNHA, P. R. Ativos intangíveis e gerenciamento de resultados: uma análise em empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 11, n. 2, abril-junho, 2014.

MOURA, G. D.; FANK, O. L.; VARELA, P. S. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBovespa. **Revista contabilidade, gestão e governança**, Brasília, v. 15, n. 1, p. 17-32, jan/abr, 2012.

MOURA, G. D.; VARELA, P. S. Análise da conformidade das informações divulgadas sobre ativos intangíveis em empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de administração, contabilidade e economia**, v. 13, n. 2, p. 637-662, maio/agosto, 2014.

MOURA, G.D. **Conformidade do disclosure obrigatório dos ativos intangíveis e práticas de governança corporativa: Uma análise de empresas listadas na Bovespa**. Blumenau, SC. Dissertação de Mestrado. Universidade Regional de Blumenau, 102 p, 2011.

MOURA, G. D.; MECKING, D. V.; SCARPIN, J. E. Competitividade de mercado, ativos intangíveis e eficiência na combinação dos ativos fixos em companhias abertas listadas na BM&FBovespa. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 32, n. 3, p. 19-35, 2013.

NASCIMENTO, Eduardo Mendes; MARQUES, Vagner Antônio; OLIVEIRA, Marleide Cerqueira de; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. Ativos intangíveis: análise do impacto do grau de intangibilidade nos indicadores de desempenho empresarial. **Ref. Cont.**, v. 31, n. 1, p.37-35, UEM Paraná, Janeiro/abril, 2012.

PEREZ, M. M.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e desempenho empresarial. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 1, n. 40, p. 7-24, 2006.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMÁ, Rubens. Características estratégicas dos ativos intangíveis e o desempenho econômico da empresa. In: ENANPAD, Curitiba, 2004. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD.

RITTA, C. O.; ENSSLIN, S. R. Investigação sobre a relação entre ativos intangíveis e variáveis financeiras: um estudo nas empresas brasileiras pertencentes ao Índice IBovespa nos anos de 2007 e 2008. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, 2010. **Anais...** São Paulo: USP.

RITTA, C.O.; ENSSLIN, S.R.; RONCHI, S.H. A evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas brasileiras: Empresas que apresentaram informações financeiras à Bolsa de Valores de São Paulo e Nova York em 2006 e 2007. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, Campo Largo, v. 9, n.1, p. 62-75, 2010.

ROLIM, M.V. **Estudo do nível de disclosure dos ativos intangíveis das empresas britânicas pertencentes ao índice FTSE**. Uberlândia, MG. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Uberlândia, 100 p, 2009.

SHYU, J. Family ownership and firm performance: evidence from Taiwanese firms. **International Journal of Managerial Finance**, v.7, n.4, p. 397-411, 2011.

SILVA, F.; MAJLUF, N. Does family ownership shape performance outcomes? **Journal of Business Research**, v.61, n.6, p. 609-614, 2008.

SILVA, M. D. L. R. D., RODRIGUES, A. M. G.; DUEÑAS, M. D. P. (2012). **Disclosure of intangible assets: an empirical study of financial corporations in the Iberian Peninsula**. Faculdade de Economia dell'Università di Salerno. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/jspui/handle/10316/21287>. Acesso em: 07 dez. 2016.

SILVEIRA, Alexandre di Micelli. **Governança Corporativa e Estrutura de Propriedade. Determinantes e Correlação com o Desempenho das Empresas no Brasil**. Tese de Doutorado. São Paulo, 2004.

SRIRAM, R. S. Relevance of intangible assets to evaluate financial health. **Journal of Intellectual Capital**, v.9, n.3, p. 351-366. <http://dx.doi.org/10.1108/14691930810891974>

STEWART, T.A. **Capital intelectual: A nova vantagem competitiva das empresas**. Rio de Janeiro, Campus, 237 p, 1998.

SVEIBY, K.E. **A Nova Riqueza das Organizações: Gerenciando e Avaliando Patrimônios de Conhecimento**. Rio de Janeiro, Campus, 260 p, 1998.

TAVARES, M.F.N. **Reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil: Um estudo sobre o nível de conformidade das empresas listadas na Bovespa com o CPC 01 – Redução ao valor recuperável de ativos**. Recife, PE. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco, 128 p, 2010.

PROCESSO DE SUCESSÃO FAMILIAR: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL

Bruna Heloisa Rosa

Graduanda em Ciências Contábeis
Centro Universitário Católica de Santa Catarina
bruna.rosa@catolicasc.org.br

Tiago Roberto Lopes das Neves

Graduando em Ciências Contábeis
Centro Universitário Católica de Santa Catarina
tiago.neves@catolicasc.org.br

André Valdir da Silva

Especialista em Gestão Empresarial-Fundação Getúlio Vargas
Centro Universitário Católica de Santa Catarina
andre.valdir@catolicasc.org.br

Fabício de Macedo

Especialista em Gestão Tributária-Instituto Nacional de Pós-Graduação
Centro Universitário Católica de Santa Catarina
fabricio.macedo@catolicasc.org.br

RESUMO

As empresas familiares têm como característica o fato de ter sua origem e história vinculada a uma família, e que seus membros permaneçam na propriedade e gestão por, pelo menos, duas gerações. O processo de sucessão dessas empresas é um momento essencial para o ciclo de vida da organização, e o seu planejamento e implementação tornam-se pontos decisivos para a sobrevivência e continuidade dos negócios. Este artigo tem como objetivo analisar a produção científica em periódicos nacionais sobre a temática sucessão familiar. A pesquisa é exploratório-descritiva com abordagem quantitativa e utilização das técnicas bibliométricas, através do mapeamento das publicações classificadas pela *Qualis/Capes* da área de Administração, Contabilidade e Turismo. Os resultados evidenciaram 57 artigos que trataram do tema, publicados no período de 1999 a 2016, com 26% das publicações concentradas no estrato *Qualis/Capes* B3. O maior crescimento da produção foi observado no período compreendido entre os anos de 2012 e 2016, e São Paulo foi o estado com maior produtividade. Os temas com maior frequência nos trabalhos foram a implantação do processo sucessório e a estrutura das empresas familiares. A abordagem mais utilizada foi a qualitativa, com utilização do procedimento técnico de estudo de caso. Foram observados 134 autores distintos responsáveis pelas publicações, sendo 56,72% do sexo feminino e 43,28% do sexo masculino. Janete Lara de Oliveira foi a autora de maior produtividade, com 5 artigos. Dos 447 autores verificados nas referências, 55,03% foram nacionais e 44,97% estrangeiros, e a fonte de referência mais utilizada foi a de periódicos/revistas.

Palavras-chave: Sucessão familiar; Empresa familiar; Bibliometria; Estudo bibliométrico.

1 INTRODUÇÃO

As empresas familiares apresentam um aspecto em comum, o fato de possuírem suas origens ligadas a uma família, da qual mantenham seus membros à frente dos negócios por

diversas gerações (FERREIRA; ESTOL, 2006). Diante disso, o processo de sucessão familiar torna-se um ponto decisivo nessas organizações, pois devem alcançar o sucesso e, simultaneamente, garantir a continuidade dos negócios, sendo este um momento determinante, no qual algumas empresas fracassam e outras prosperam (NISHITSUJI, 2009).

Sob esse prisma, surge o interesse em estudar o panorama da pesquisa científica nacional sobre o processo de sucessão familiar.

O mapeamento da produção acadêmica em determinada área permite a detecção de indicadores que proporcionarão a avaliação e reflexão dos aspectos que compõem o universo da produção (CARDOSO et al., 2005). Esses trabalhos, quando realizados para publicação em periódicos científicos, fomentam a disseminação do conhecimento. Para que as pesquisas se desenvolvam e se consolidem torna-se necessária a execução de estudos que compreendam e analisem o estágio atual do desenvolvimento da matéria (MALDONADO; SILVA; OLIVEIRA, 2015).

Nesse contexto, deseja-se responder o seguinte questionamento de pesquisa: Qual o perfil e evolução da produção científica nacional sobre a temática sucessão familiar?

Desta forma, o objetivo do presente estudo consiste em investigar o perfil das pesquisas e a evolução das publicações científicas relacionadas à sucessão familiar em periódicos nacionais classificados pela *Qualis/Capes*, das áreas de Administração, Contabilidade e Turismo.

A pesquisa justifica-se devido a importância das empresas familiares no contexto organizacional. Além disso, a descontinuidade dessas organizações está intimamente relacionada às deficiências na implantação de um processo sucessório adequado e eficaz.

Este estudo irá colaborar, também, para a avaliação da contribuição científica acerca do assunto, reunindo informações para a promoção e aperfeiçoamento de trabalhos, para a otimização e difusão do conhecimento sobre o tema e também como instrumento de auxílio aos pesquisadores, apontando direcionamentos para pesquisas futuras.

O artigo está estruturado em 5 seções. Além desta introdutória, a seção 2 apresenta uma breve contextualização teórica acerca do tema. Na seção seguinte, são explorados os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento da pesquisa. Já na seção 4, apresenta-se a análise e discussão dos principais resultados encontrados e, por fim, a seção 5 expõe as considerações finais, as limitações da pesquisa e as recomendações para trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste tópico, discorre-se sobre a definição de empresa familiar em relação aos seus princípios e dimensões, bem como serão apresentados os conceitos sobre sucessão familiar e bibliometria.

2.1 Empresas Familiares

Não existe consenso quanto à definição de empresa familiar, conforme retratado no quadro 1. A mais utilizada para caracterizar esse modelo de negócio é quando o empreendedor deixa a gestão de sua empresa, por morte ou aposentadoria, passando o comando a seus sucessores familiares. Costa e Luz (2004) acrescentam que a empresa familiar pode ser entendida como sendo o local onde um ou mais membros de uma família exercem algum tipo de controle das funções relacionadas à gestão ou administração, por possuírem parcela significativa no capital.

Para complementar, Leone (2004), divide o conceito de empresas familiares em 3 vertentes: a primeira seria pelo nível da propriedade, ou seja, o controle da empresa está em função de uma família, que detém ou controla a maior parte do capital; a segunda vertente está relacionada ao nível da gestão, em que as principais funções e cargos da empresa são ocupados

pelos membros da família, e; a terceira está relacionada ao nível da sucessão, isto é, a geração familiar seguinte é que deve assumir os lugares deixados vagos pelos familiares.

Quadro 1: Principais definições de empresa familiar

Autor e Ano	Conceito de empresa familiar
DONNELLEY, R. G. (1967)	A empresa familiar caracteriza-se por estar em posse de uma família ao menos em duas gerações, possuindo influência significativa sobre a administração geral desta empresa.
BERNHOEFT, R. (1989)	Possui sua origem e sua história vinculadas a uma família ou que mantém membros da família na administração dos negócios.
LODI, J.B. (1998)	Surge a empresa familiar quando a segunda geração de dirigentes assume a direção da empresa. Na geração do fundador, o negócio ainda tem caráter muito pessoal e não-familiar.
OLIVEIRA, D. P. R. de (2006)	A empresa familiar é uma organização na qual os vínculos entre suas gerações vão além do interesse societário e econômico.
GRZYBOVSKI (2007)	Na empresa familiar ocorre o envolvimento de membros da família no cotidiano da empresa, ou como proprietário ou como membros da diretoria.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Depreende-se dos conceitos apresentados a correlação e importância entre o processo sucessório e a caracterização de empresa familiar. Observa-se que o momento da sucessão, em que o herdeiro assume a propriedade e gestão dos negócios, torna-se um dos pontos cruciais para o sucesso e a consolidação da estrutura familiar.

2.2 Sucessão Familiar

O processo de sucessão é definido como o rito de transferência do poder e do capital entre a atual geração e a que virá dirigir a organização (LEONE, 1992). Na gestão de empresas familiares a sua realização é um processo complexo de mudança organizacional que se reflete em diferentes dimensões da empresa (MOTTA, 2001; WOOD, 2000).

Para Grisci e Veloso (2014) a sucessão de poder e de propriedade é item fundamental a perpetuidade dos negócios, assim, a consolidação e o sucesso de empresas familiares relacionam-se com a forma que esse processo é implementado na organização e o nível de preparo dos herdeiros em adquirirem a cultura organizacional, absorvendo seus valores e sendo capaz de administrá-la.

De acordo com Bernhoeft (1989) a sucessão é constituída de 6 elementos: o sucedido, os potenciais sucessores, a família, a empresa, o mercado e a comunidade. Esses elementos têm interesses distintos na continuidade da entidade, assim, é necessária a adoção de um planejamento de longo prazo que atenda essas necessidades, e que também esteja alinhado aos objetivos estratégicos da empresa.

Nesse sentido, Kreisig, Petry e Springer (2005) apontam que a primeira forma de se obter resultados positivos é através do planejamento estratégico, já que o planejamento sucessório pode influenciar diretamente no sucesso ou fracasso dos negócios e, por essa razão, deve-se encarar a sucessão como um processo em um contexto amplo, responsável pela sobrevivência da organização.

Assim, para a implementação desse processo nas empresas familiares, se utiliza os planos de sucessão, que são as etapas a serem seguidas pela organização até a transferência total do poder e da propriedade a geração seguinte. Stefanello et al. (2016) descreve um modelo desenvolvido para as empresas familiares, em que a espiral da sucessão e continuidade são projetadas sem uma ordem estabelecida, incorporadas em diversos processos e em momentos distintos, e desenvolvidas de forma contínua.

Além dos aspectos de cunho organizacional, muitas vezes, as dificuldades do processo sucessório têm origens na dualidade sucedido-sucessor, em que características pessoais e

familiares, vínculos afetivos e percepções individuais resultam em dilemas que podem acabar comprometendo o processo (FLORES JR., 2010).

2.3 Bibliometria

Segundo Okubo (1997), a bibliometria é o instrumento pelo qual o estado da ciência pode ser observado a fim de que se mensure o resultado da pesquisa científica e tecnológica. Por meio dos estudos bibliométricos, com a aplicação de instrumentos estatísticos e matemáticos, pode-se avaliar o processo produtivo nas mais diversas áreas do conhecimento (GIRÃO, 2013).

Dessa forma, Guedes (2012) aponta também que a bibliometria é uma área da Ciência da Informação constituída por leis e princípios empíricos com o objetivo de analisar os processos da comunicação escrita. Inicialmente desenvolvida para medir os aspectos relacionados aos livros, aos poucos foi se apropriando de outros formatos de produção bibliográfica e, atualmente, é uma importante ferramenta para a análise da produção científica em periódicos (ARAÚJO, 2006).

Através da padronização de procedimentos da evidenciação de informações, as técnicas bibliométricas permitem quantificar a influência dos pesquisadores ou periódicos sobre determinado tema (SANTOS, 2015). Nesse sentido, Okubo (1997) destaca a importância da sua utilização como auxílio na tomada de decisões e na gestão da investigação, tornando-se um método capaz de situar as instituições em relação ao seu país e os cientistas em relação a sua própria comunidade.

A bibliometria desenvolveu-se baseada em diversas leis e princípios empíricos, e as mais utilizadas são as três leis clássicas: Lei de Bradford, Lei de Lotka e Lei de Zipf, que receberam as respectivas denominações em razão das importantes descobertas de seus autores (RIBEIRO, 2014).

Conforme Guedes e Borschiver (2005) a Lei de Bradford relaciona-se à dispersão da produção científica, permitindo estimar o grau de relevância de periódicos em uma determinada área do conhecimento. Por meio dela, é possível estimar os periódicos que produzem maior número de artigos sobre determinado tema, e que supostamente se constituem como referência (LAPPE; VACCARI; REIS, 2017).

A Lei de Lotka estuda os padrões de produtividade dos autores a partir da observação de uma frequência de publicações, determina que a grande proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores, e um grande número de pequenos produtores se iguala, em produção, ao reduzido número de grandes produtores (ARAÚJO, 2006).

Por fim, a Lei de Zipf descreve a correlação entre as palavras num determinado texto e a ordem das séries destas palavras, produzindo uma lista ordenada de termos de determinada temática (VANTI, 2012). Souza e Ribeiro (2013) pontuam, ainda, que por meio da sua utilização pode-se mensurar a quantidade de ocorrências das palavras e verificar os assuntos ou temas científicos tratados nas publicações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o alcance dos objetivos propostos a este trabalho, realizou-se uma pesquisa exploratório-descritiva. As pesquisas desse cunho têm como intenção proporcionar uma visão mais ampla acerca do tema estudado, transformando ideias e conceitos já formulados e descrevendo as características de tais fatos (CANDELORO; SANTOS, 2006).

Ao que se refere à abordagem, utilizou-se o método quantitativo. Para Gil (2008) esse tipo de procedimento analítico apresenta 3 (três) etapas: redução, exibição e conclusão.

Na etapa de redução realiza-se a seleção e simplificação dos dados à serem estudados. Posteriormente, na apresentação, eles são organizados de forma a possibilitar a análise das semelhanças e diferenças. Nessa etapa, aplicam-se textos, diagramas e gráficos que facilitam a

exposição dos elementos. Já na conclusão ou verificação, é necessário revisar os dados, de modo a garantir que as informações obtidas sejam sustentáveis a explicações alternativas (GIL, 2008)

Quanto aos procedimentos, utilizou-se de pesquisa bibliográfica. Marconi e Lakatos (2003) mencionam que esse tipo de pesquisa abrange toda a bibliografia elaborada com material já publicado, como livros, artigos, periódicos, jornais, boletins, monografias, teses e outros. Esse método tem o intuito de possibilitar ao pesquisador o contato com todo o material de conhecimento público.

A fim de quantificar e analisar a produção científica nacional acerca do tema sucessão familiar, objetivo do presente estudo, foram utilizadas também as técnicas de bibliometria, com a análise dos artigos publicados em periódicos relevantes, no período compreendido entre 1999 a 2016.

Inicialmente, para a seleção dos periódicos, realizou-se busca no sítio eletrônico da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), Plataforma Sucupira, selecionando todos os periódicos nacionais da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, qualificados pela *Qualis/CAPES* como A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5, classificação referente ao ano de 2015, totalizando 1067 periódicos.

Para a escolha dos artigos procedeu-se busca no sítio eletrônico específico de cada periódico. Nos processos de consulta foram utilizados os termos “sucessão familiar” como filtro de pesquisa, considerando o título, resumo e palavras-chave. Foram desconsiderados os artigos da área de agricultura familiar, visto que a temática não se alinha ao delineamento do presente estudo.

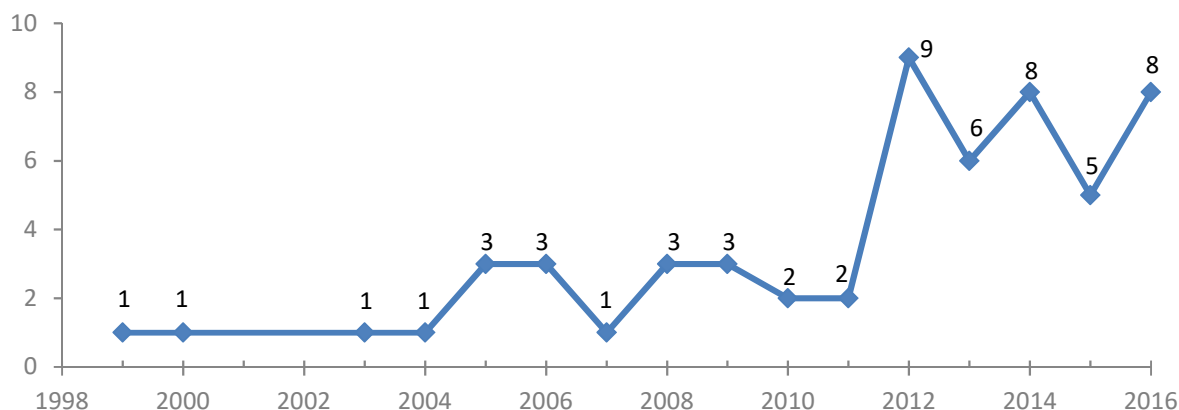
Após este recorte, e da realização da análise e avaliação individual de cada resumo, a fim de comprovar a relação com o tema e objetivos propostos pela pesquisa, a amostra final foi composta de 57 artigos, de 42 periódicos distintos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A coleta de dados ocorreu entre os meses de janeiro e fevereiro de 2017, e para a realização do estudo bibliométrico foram utilizadas as seguintes variáveis: periódicos, estrato *Qualis/CAPES*, autores, gênero e titulação dos autores, ano da publicação, localização geográfica, metodologia, tema, referências, nacionalidade e fonte. As informações obtidas foram tabuladas e tratadas por meio do software Microsoft Excel® e apresentadas por meio das técnicas estatísticas descritivas. A seguir serão apresentados os principais resultados encontrados.

4.1 Publicações

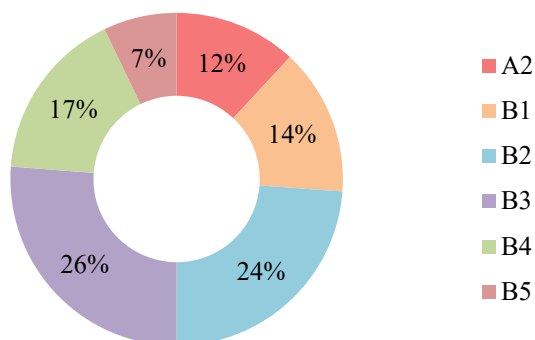
A coleta de dados nos periódicos nacionais resultou em 57 artigos para análise, e através da Figura 1, observa-se que a produção referente à sucessão familiar ganhou destaque no período compreendido entre os anos de 2012 a 2016:

Figura 1: Quantidade de artigos publicados por ano

Fonte: Dados da pesquisa

Na pesquisa, examinou-se também o volume das publicações dos estados brasileiros sobre o tema de estudo. O estado de São Paulo lidera o ranking, com 15 artigos publicados (26%) nesse período, seguido por Santa Catarina, com 11 artigos (19%) e Rio Grande do Sul, com 9 artigos (16%).

Analisou-se, ainda, a quantidade de periódicos, em que ocorreram publicações de artigos associados à sucessão familiar, quanto a sua qualificação *Qualis/CAPES*, conforme observado na Figura 2. Nota-se que 26%, das 42 revistas, estão avaliadas como B3, seguido pela classificação B2, com 24% e, 17% pelos periódicos qualificados como B4.

Figura 2: Periódicos quanto a classificação *Qualis/CAPES*

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação à quantidade de publicações por periódicos, a tabela 1 aponta as 9 revistas com maior número de publicações no período relacionadas a sucessão familiar. Os outros 33 periódicos analisados publicaram apenas 1 artigo cada.

Tabela 1: Periódicos com maior número de publicações sobre sucessão familiar

ISSN	Título Periódico	Quantidade Artigos Publicados
1984-6142	Revista de Administração (USP)	4
2446-6875	Revista Gestão e Desenvolvimento (Feevale)	4
1983-716X	Revista Alcance (Univali)	3
1984-9230	Revista Organizações & Sociedade (UFBA)	3
2175-8077	Revista de Ciências da Administração (UFSC)	2
1980-4431	Revista de Negócios (FURB)	2
1983-0807	Revista Brasileira de Gestão de Negócios (FECAP)	2
2176-3070	Revista Destaques Acadêmicos (Univates)	2
2316-2058	REGPEPE (ANEGEPE)	2

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 Temas de Pesquisa

Inicialmente, foram identificados os temas centrais dos artigos que compõem a amostra da pesquisa, de acordo com os respectivos objetivos e resultados. A tabela 2 apresenta a frequência dos principais temas encontrados.

Tabela 2: Temas de pesquisa

Temas	Frequência	Percentual
Processo Sucessório	38	32,20%
Empresa Familiar	18	15,25%
Gestão	14	11,86%
Relação Herdeiro/Fundador	8	6,78%
Planejamento	7	5,93%
Recursos Humanos	6	5,08%
Profissionalização	6	5,08%
Empreendedorismo	5	4,24%
Governança Corporativa	5	4,24%
Poder	4	3,39%
Gênero	3	2,54%
Outros	4	3,39%
Total	118	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apontado por Souza e Ribeiro (2013), a análise da frequência dessas temáticas influencia diretamente o crescimento e a disseminação de futuras pesquisas, servindo como apoio para pesquisadores iniciantes e experientes. O resultado descreve que a maioria das pesquisas se baseia no estudo da implantação do processo sucessório nas organizações e da análise da estrutura das empresas familiares. Destacaram-se, também, as relações entre o fundador da empresa e seu futuro sucessor e as temáticas relacionadas aos processos organizacionais tais como gestão, planejamento, profissionalização, empreendedorismo e governança. As relações de poder e as questões de gênero também foram tratadas em alguns estudos, abordando pontos relativos a influência do poder no relacionamento entre fundador e futuro herdeiro, e também do papel feminino no processo sucessório e posterior controle da empresa familiar.

Analisou-se, ainda, as revistas que publicaram mais de um artigo a fim de verificar o grau de atração desses periódicos sobre determinado tema. Os resultados evidenciaram que o tema *processo sucessório* foi o mais publicado pela Revista Alcance (UNIVALI) e pela Revista de Administração (USP), com 3 publicações em cada um dos periódicos. Essa mesma frequência foi observada no tema *profissionalização*, que se destacou na Revista Gestão e Desenvolvimento (FEEVALE). Presente em 2 publicações, tem-se os temas *empresa familiar*,

mais abordado pela Revista Holos (IFRN), *governança corporativa* na Revista Brasileira de Gestão de Negócios (FECAP), *poder*, que foi destaque na Revista Organizações & Sociedade (UFBA) e *planejamento*, tema predominante na Revista de Negócios (FURB).

4.3 Metodologia

Para a verificação dos aspectos relacionados a metodologia empregada na produção dos trabalhos foi realizada a análise da abordagem metodológica e dos procedimentos técnicos utilizados pelos autores. Dentre as abordagens aplicadas na publicação dos 57 artigos, nota-se, como evidenciado na tabela 3, que a pesquisa qualitativa foi empregada 52 vezes, seguida da quantitativa, com 4 observações e o uso de ambas abordagens em apenas uma publicação.

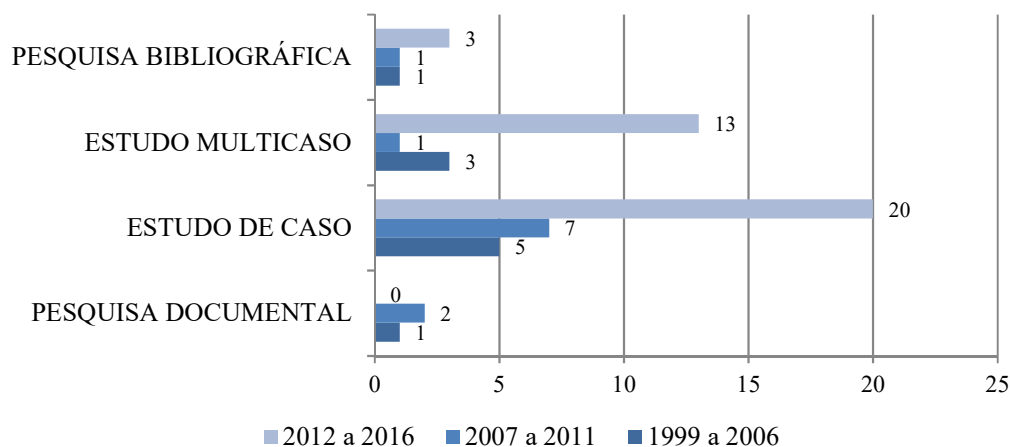
Tabela 3: Abordagem metodológica

Abordagem	Frequência	Percentual
Qualitativa	52	91%
Quantitativa	4	7%
Quali-Quanti	1	2%
TOTAL:	57	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A utilização da abordagem qualitativa na grande maioria das pesquisas influenciou diretamente a maneira pela qual os dados foram obtidos para a elaboração dos trabalhos. Dessa forma, o procedimento técnico mais utilizado na publicação dos artigos são os estudos de caso, com destaque também para os estudos multicase. Tais procedimentos estão enquadrados como uma abordagem qualitativa quando utilizados na coleta de informações para a realização de alguma análise (CESAR, 2005). A figura 3 apresenta os procedimentos observados nas publicações.

Figura 3: Procedimentos técnicos



Fonte: Dados da pesquisa

4.4 Perfil de Autoria

Foram identificados 134 autores distintos responsáveis pelas publicações, 76 (56,72%) do sexo feminino e 58 (43,28%) do sexo masculino. No período analisado, houve predominância das publicações em parceria, representando 91,23 % do total da produção. Gomes et al. (2006) destacam que artigos em parceria demonstram a construção de um conhecimento de forma conjunta e auxiliam o desenvolvimento científico da pesquisa. A tabela 4 evidencia o número de publicações pela quantidade de autores, além da publicação média de autores por artigo observada.

Tabela 4: Autores por artigo

Autor(es) por publicação	Número de publicações	Percentual
1	5	8,77%
2	26	45,61%
3	11	19,30%
4	11	19,30%
5	3	5,26%
6	1	1,75%
Total	57	100,00%
Média autores/artigo		2,72

Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se que 45,61% dos artigos foram produzidos por dois autores, 19,30% por três e quatro autores, 5,26% por cinco autores e 1,75% por 6 autores. Já a publicação individual correspondeu a 8,77% da produção total. O período de 2011 a 2016, que apresentou a maior evolução no número de publicações, também foi o período que apresentou maior crescimento das publicações em parceria, com destaque para as produções com dois autores, que cresceram cerca de 220%, saltando de 5 para 16 artigos.

Para o estudo da formação acadêmica dos autores realizou-se a análise da maior titulação e da respectiva área de concentração a época da publicação. Observou-se que 28 deles possuíam apenas graduação (20,90%), 2 autores possuíam especialização (1,49%), 47 autores mestrado (35,07%), e a maioria, 57 autores, cerca de 42,54%, possuíam doutorado. Foram verificadas 26 áreas distintas de concentração, a que apresentou maior frequência foi a de Administração, com aproximadamente 68,66%, seguida de Engenharia de Produção, 5,22%, e Ciências Contábeis, Economia e Psicologia, com cerca de 3,73% cada. A tabela 5 apresenta a quantidade e o percentual de autores por área de formação.

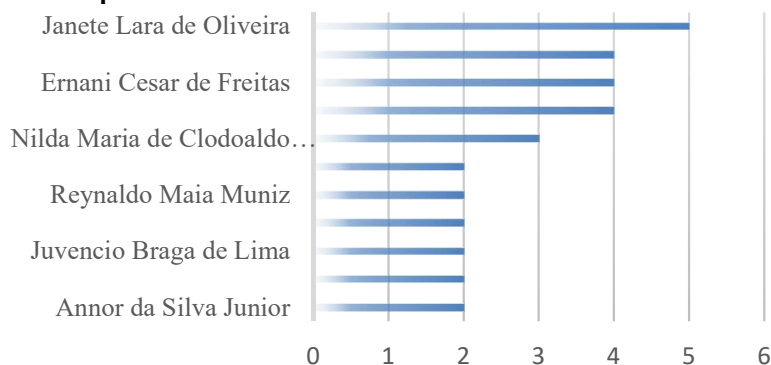
Tabela 5: Autores por área de formação

Formação - Área	Quantidade	Percentual
Administração	92	68,66%
Engenharia de Produção	7	5,22%
Ciências Contábeis	5	3,73%
Economia	5	3,73%
Psicologia	5	3,73%
Direito	4	2,99%
Comunicação	3	2,24%
Sociologia	3	2,24%
Letras	2	1,49%
Secretariado Executivo	2	1,49%
Outros	6	4,48%
Total	134	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, realizou-se a análise dos autores com maior número de publicações. Verificou-se que 11 autores, 8,21%, foram os responsáveis por 20,65% das publicações, enquanto 123 autores, 91,79%, responderam por cerca de 79,35% da produção.

Dos autores com maior número de publicações destacaram-se Janete Lara de Oliveira (UFMG), com 5 artigos, e Ana Luiza Albuquerque (UFMG/PUC Minas), Ernani Cesar de Freitas (Universidade FEEVALE) e Rafael Diogo Pereira (UFMG), com 4 publicações cada. A figura 4 aponta os autores com maior produtividade no período analisado.

Figura 4: Autores com maior produtividade

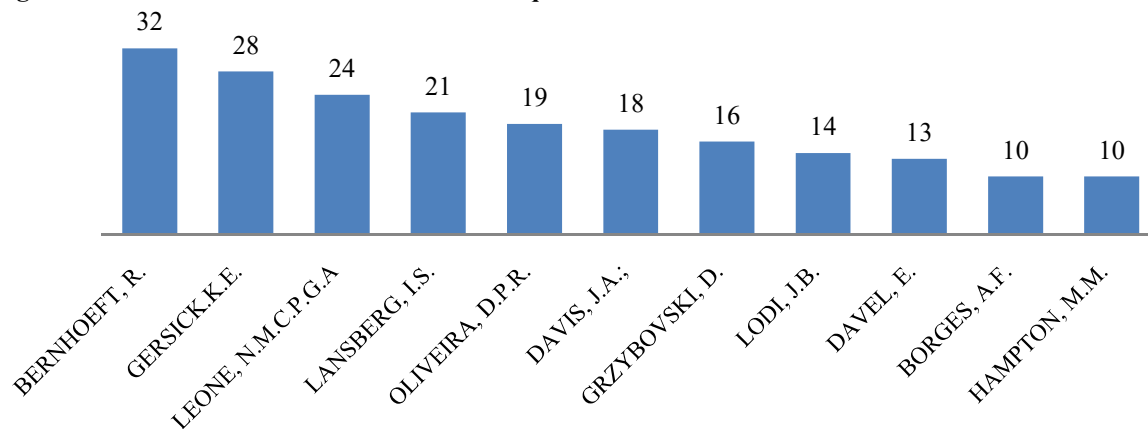
Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se, ainda, que todos esses autores estão vinculados como professores a um programa de pós-graduação. A maioria deles desenvolve suas atividades no estado de Minas Gerais (45,45%), seguidos do Rio Grande do Sul (36,36%). Em relação a formação acadêmica, 10 deles (90,91%) possuem doutorado, sendo que 4 desses pesquisadores também já desenvolveram atividades de pós-doutorado, e 1 autor (9,09%) possui o mestrado como titulação máxima. A principal área de formação é Administração, 7 (63,64%), seguidas de Sociologia (1), Direito (1), Educação (1) e Letras (1), que juntas correspondem 36,36%.

4.5 Referências

No que tange à relevância dos autores contidos nas referências foram identificados 447 autores distintos, sendo 246 nacionais (55,03%) e 201 estrangeiros (44,97%).

Dentre os autores mais utilizados destacam-se Bernhoeft, R., mencionado em 32 artigos, Gersick, K. E., citado em 28 artigos e Leone, N., 24 artigos. A Figura 5 indica os 11 autores referenciados com maior frequência nos trabalhos analisados:

Figura 5: Autores referenciados com maior frequência

Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, realizou-se a análise das fontes das referências utilizadas pelos autores. Foram observadas 606 referências, que foram classificadas de acordo com o tipo de documento. Concluiu-se que o tipo de referência mais utilizada é a de periódicos/revistas, observada 271 vezes, cerca de 44,72% do total da amostra.

A segunda fonte mais referenciada foi a de livros, com 199 ocorrências (32,84%), seguida pelos anais de eventos, que foram empregados em 92 ocasiões (15,02%). Os outros tipos de documentos foram pouco utilizados pelos autores, as dissertações foram observadas em 18 ocorrências (2,97%), as teses em 15 citações (2,48%), os sítios eletrônicos utilizados 8

vezes (1,32%) e as monografias, que registrou a menor frequência, foi empregada em apenas 4 ocorrências (0,66%).

Tabela 6: Fonte das referências utilizadas

Fonte das Referências	Frequência	Percentual
Revista	271	44,72%
Livro	199	32,84%
Anais de Eventos	91	15,02%
Dissertação	18	2,97%
Tese	15	2,48%
Sítio Eletrônico	8	1,32%
Monografia / TCC	4	0,66%
Total	606	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo, pretendeu-se investigar o perfil e a evolução das pesquisas referentes à temática sucessão familiar, por meio da análise das publicações em periódicos nacionais classificados pela *Qualis/Capes*, das áreas de Administração, Contabilidade e Turismo.

Esse artigo contribui para o fomento, disseminação e aperfeiçoamento do tema sucessão familiar na literatura científica nacional, contribuindo para o surgimento, crescimento e otimização das pesquisas relacionadas a temática e, ainda, proporcionando a criação ou agregação de novos pesquisadores e grupos de pesquisa.

Dentre os principais resultados, observou-se um maior crescimento das publicações no período compreendido entre 2012 e 2016, com a publicação média de 7 artigos anuais. Porém, mesmo com a tendência de crescimento, o tema ainda é pouco abordado pelos pesquisadores nacionais, havendo espaço para outras investigações.

São Paulo, Santa Catarina e Rio Grande do Sul são os estados com maior produção. Cerca de 50% das publicações ocorreu em periódicos classificados no estrato *Qualis/Capes* B3 e B2. A Revista de Administração (USP) e a Revista Gestão e Desenvolvimento (Feevale) foram as que mais publicaram sobre o tema, com 4 publicações cada, e a grande maioria dos periódicos tem apenas 1 publicação com abordagem da temática. As publicações têm se baseado na realização de estudos de caso sobre o planejamento e implementação do processo sucessório nas empresas familiares. Os trabalhos direcionam-se, em sua grande maioria, a área de Administração, e foi observado crescimento das publicações em parceria, indicando possível fortalecimento das redes de pesquisa.

Acerca das limitações do trabalho, salienta-se que os resultados ficam limitados ao corte da amostra delineada na seção metodológica, e também da não utilização dos artigos que tratam do processo de sucessão familiar em propriedades rurais. Para pesquisas futuras, remenda-se a análise da produção internacional sobre o tema e relacioná-la com os resultados apontados no presente estudo.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v.12, n. 1, p. 11-32, 2006.

BERNHOFER, R. **Empresa Familiares: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. São Paulo: Nobel, 1989.

BERNHOEFT, R. **Sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. São Paulo: Nobel, 1991.

BERNHOEFT, R. **Cartas a um jovem herdeiro: a herança não vem com um manual de instruções**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CANDELORO, R. J. SANTOS, V. **Trabalhos acadêmicos: uma orientação para a pesquisa e normas técnicas**. Porto Alegre: AGE, 2006.

CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G.; MENDONÇA NETO, O. R. Pesquisa Científica em Contabilidade entre 1990 e 2003. **RAE. Revista de Administração de Empresas**, v. 45, p. 34-45, n. 2, 2005.

CESAR, A. M. R. V. C. **Método do Estudo de Caso (Case studies) ou Método do Caso (Teaching Cases)? Uma análise dos dois métodos no Ensino e Pesquisa em Administração**. REMAC Revista Eletrônica Mackenzie de Casos, São Paulo - Brasil, v. 1, n. 1, 2005.

COSTA, A. D.; LUZ, A. E. **Sucessão e sucesso nas empresas familiares: o caso do Grupo Pão de Açúcar**. 2004. Disponível em: <http://www.abphe.org.br/congresso2003/Textos/Abphe_2003_30.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2017.

DONNELLEY, R. G. A empresa Familiar. **Revista de Administração de Empresas-RAE**, v. 7, n. 23, p. 161-198, 1967.

ESTOL, K. M. F.; FERREIRA, M. C. O processo sucessório e a cultura organizacional em uma empresa familiar brasileira. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, n. 4, p. 93-110, 2006

FLORES JR., J. E. **Sucessão em empresas familiares: dilemas de pais e filhos**. 2010. 160 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

GARCIA, V. P. **Desenvolvimento das famílias empresárias**. Rio de Janeiro: Ed. Qualitymark, 2001.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIRÃO, L. F. A. P. , MACHADO, M. R. A produção científica sobre assimetria informacional em periódicos internacionais de contabilidade. **RC&C. Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 5, p. 99-119, n. 1, 2013..

GUEDES, V. L. S. A Bibliometria e a Gestão da Informação e do Conhecimento Científico e Tecnológico: uma revisão da literatura. **Ponto de Acesso**, v. 06, n. 2, p. 74-74, 2012.

GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: CINFORM Encontro Nacional da Ciência da Informação, 6., 2005, Salvador. **Anais do VI Encontro Nacional da Ciência da Informação**. Salvador: UFBA, jun. 2005, p. 01-18.

GOMES, R. B. et al. **Um estudo sobre a produção acadêmica em Contabilidade: uma abordagem nos Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade.** In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006, São Paulo, Anais VI. São Paulo: FEA/USP, 2006.

Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos62006/default.asp?con=1>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

GRZYBOVSKI, D. Plataforma de conhecimentos e aprendizagem transgeracional em empresas familiares. 2007. 383p. Tese (Doutorado em Administração), Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2007.

KREISIG, D.; SPRINGER, F. A. ; PETRY, L. I. **O Processo de Gestão em Empresas Familiares: um estudo em empresas de terceira a quinta gerações.** In: 5º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo - SP. 5º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2005.

LAPPE, L. , POLI, O. L. , MAZZIONI, S. Gestão da inovação na indústria de alimentos: análise bibliométrica da produção científica nacional e internacional. **Navus Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 7, p. 57-72, 2017.

LEONE, N. M. C. P. G. O processo sucessório em empresas familiares. O exemplo dos comerciantes e o processo no Saara. **Revista Organizações & Sociedade (O&S)**, v. 11, n. 29, p. 149-172, 2004.

LEONE, N.M.C.P.G. A sucessão em pequena e média empresa comercial na região de João Pessoa. **Revista de Administração**, São Paulo: Fundação Instituto de Administração, v.27, n.3, p.84-91, jun/set, 1992.

LODI, J.B. A empresa familiar. 5 ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

MALDONADO, T. V.; SILVA, A. T.; OLIVEIRA, F. P. L. L. **Análise da produção científica da temática Balanço Social na base de dados REDALYC.** In: XI CNEG - Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 2015, Rio de Janeiro/RJ. Anais XI CNEG - Congresso Nacional de Excelência em Gestão. 2015.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 5 ed. Sao Paulo: Atlas, 2003.

NISHITSUJI, D. A. **O processo da sucessão em organizações familiares na microrregião de Cornélio Procópio.** 2009. 109 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Paraná.

OKUBO, Y. Bibliometric indicators and analysis of research systems: methods and examples, **OECD Science, Technology and Industry Working Papers**, 1997.

OLIVEIRA, D. P. R. de. Empresa familiar. São Paulo: Atlas, 2006

RIBEIRO, H. C. M. Quinze anos de produção acadêmica do tema Contabilidade Internacional: uma análise bibliométrica em periódicos brasileiros. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, p. 326-343, n. 3, 2014.

SANTOS, G. C. Análise Bibliométrica dos Artigos Publicados como Estudo Bibliométrico na História do Congresso Brasileiro de Custos. **Pensar Contábil**, v. 17, n. 62, p. 4-13, 2015.

SOUZA, M. T. S., RIBEIRO, Henrique César Melo . Sustentabilidade Ambiental: uma Meta-análise da Produção Brasileira em Periódicos de Administração. **RAC. Revista de Administração Contemporânea (Online)**, v. 17, p. 368-396, n. 3, 2013.

STEFANELLO, A. et al. A preparação para o processo sucessório em uma cooperativa agrícola do Rio Grande do Sul. **Latin American Journal of Business Management**, v. 7, p. 19-45, 2016.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 31, n. 2, p. 369-379, 2002.

VELLOSO, S. P.; GRISCI, C. L. I. Governança Corporativa e Empresas Familiares em Processo Sucessório: a visão de consultores e de famílias empresárias. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, vol. 11, n. 4, out/dez, 2014, p. 367-381.

WOOD, T. J. **Mudança organizacional**. São Paulo: Atlas, 2000.

IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA A GESTÃO EMPRESARIAL: UM ESTUDO DE CASO

Camila Freitas Sant’Ana

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB)
Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI Campus de Frederico Westphalen
camila-fsantana@hotmail.com

Carla Aparecida Aguirres

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI Campus de Frederico Westphalen
carla.aguirres@hotmail.com

Zerlei Regina Fortes Brandão

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI Campus de Frederico Westphalen
z.fortes@gmail.com

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo identificar a importância dos controles internos para a gestão empresarial, sua utilização, e caso necessário sugerir melhorias à empresa. Os procedimentos metodológicos aplicados caracterizam a presente pesquisa como descritiva, qualitativa realizada por meio de um estudo de caso aplicado na empresa PALMITRAC, que atua no ramo de serviços, peças e maquinários agrícolas, localizada na cidade de Palmeira das Missões- RS. Os dados foram coletados por meio da aplicação de um questionário e entrevista na busca de identificar a utilização dos controles internos, o modelo de gestão da empresa, e a relação existente observada entre os controles internos adotados e o modelo de gestão da empresa. Desta forma, considerando os principais resultados evidenciados pela pesquisa, conclui-se que a empresa investigada utiliza um amplo sistema de controle interno de suas operações desenvolvidas, indo desde a parte operacional de vendas até a parte administrativa, mais focada no processo de tomada de decisão, bem como atribuiu um elevado nível de importância nos controles internos aplicados.

Palavras-chave: Controle Interno; Gestão empresarial; Modelo de gestão.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade registra e inspeciona o patrimônio das organizações com o propósito de demonstrar e proporcionar informações a respeito de sua estrutura e sua composição, apresentando também as variações quantitativas e qualitativas do patrimônio (MARION, 2004). Nesse sentido, de inspecionar e registrar as movimentações do patrimônio, que surge a necessidade de uma maior avaliação sobre essas informações, o que é proporcionado pela auditoria, como uma técnica contábil e um relevante complemento para que a contabilidade atinja inteiramente sua finalidade, preservando todos os interesses da empresa (SANTOS; VIER, 2014).

A auditoria se faz indispensável, pois auxilia para que tudo flua conforme o esperado, servindo como um controle gerencial que avalia e mensura a efetividade dos controles

existentes, possibilitando prover assessoria e aconselhamento a todos os possíveis usuários internos e externos (ATTIE, 2009).

Dentro dos assuntos avaliados pela auditoria, encontram-se os controles internos, já que esses são indispensáveis às organizações, pois oportunizam a prevenção de erros e irregularidades. Os controles internos devem ser exercidos seguindo os princípios fundamentais, e moldados à realidade da organização, para que as informações geradas através dos mesmos sejam íntegras e transmitam ao gestor fidedignidade das informações (RESKE FILHO; JACQUES; MARIAN, 2005).

Cabendo a administração o estabelecimento das diretrizes e princípios para a otimização dos processos da organização, devendo implementar as ações diretivas necessárias para o cumprimento dos respectivos princípios e diretrizes estipulados (BERGAMINI JUNIOR, 2005). Em todos os processos a administração utiliza-se dos recursos financeiros, técnicos, humanos e materiais para atingir os objetivos da organização, e com isso, se faz necessário que o administrador utilize as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar, para atingir esses objetivos eficientemente (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

Devendo o administrador, em cada uma de suas funções por em prática e se utilizar dos controles internos possíveis, pois esse é um conjunto de procedimentos e normas que existem na organização, com o objetivo de possibilitar aos administradores um monitoramento perante todas as tarefas da organização, bem como seus desempenhos. As informações extraídas do controle interno devem possibilitar uma maior segurança para as tomadas de decisões durante todos os processos.

Neste sentido, o estudo traz a questão de pesquisa: de que forma os controles internos são importantes para a gestão empresarial? Dessa forma, o objetivo da pesquisa concentra-se em analisar a importância dos controles internos para a gestão empresarial, por meio de um estudo de caso.

O tema proposto objetiva destacar a importância do controle interno como ferramenta essencial na gestão empresarial, auxiliando a gestão da empresa, possibilitando uma maior segurança das informações e integridade dos registros e demonstrações contábeis, proporcionando após o estudo a orientação da empresa a tomar possíveis mudanças para se ter uma maior efetividade dos seus controles internos. Em termos teóricos o atual estudo proporciona mais informações e embasamentos científicos para a ciência contábil, possibilitando também, a utilização aos demais profissionais da área em suas atividades e, para que outros estudantes também possam usufruir deste estudo como base teórica para seus projetos. Em termos pessoais este estudo se justifica por ser um requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, possibilitando também colocar em prática as dimensões teóricas trabalhadas e aprendidas no decorrer da graduação. E em termos práticos justifica-se, devido à utilização dos controles internos ser uma ferramenta indispensável para a proteção dos interesses e bens da empresa, e auxilia o administrador para o processo de tomada de decisão, tornando os processos ágeis e de fácil compreensão a todos os usuários que venham a usufruir dessas informações.

Neste sentido, este trabalho procura demonstrar que a utilização de um controle interno eficaz é primordial para a conservação de uma empresa no atual mercado. Estudos analisaram os controles internos como ferramenta de auxílio à gestão em diversos segmentos do mercado, tais como de Maia, Silva, Dueñas, Almeida, Marcondes e Ching (2005), Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidt (2007), Floriano e Lozecky (2008), Pereira (2008), Lunkes (2009) e Munarin, Lopes, Noriller, Santos, Chaebo e Souza Filho (2014), entretanto, não observaram os aspectos quanto à efetividade do uso dos controles internos em empresas revendedoras de maquinários agrícolas, o qual é analisado no atual estudo, tornando-se como lacuna de pesquisa a análise do tema neste tipo de segmento, agregando assim contribuições informativas sobre os benefícios dos controles internos para a gestão dos empreendimentos deste setor.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Ao elaborar um trabalho acadêmico é de suma importância identificar a literatura que abrange o assunto abordado. Deste modo, neste capítulo estão expostas as principais referências sobre os temas abordados, para a consecução dos objetivos deste estudo, considerando a visão de diversos autores, a fim de proporcionar um estudo aprofundado para se chegar à resolução do problema exposto.

2.1 Definições, características e importância do controle interno

Ao passo do desconhecimento algumas organizações pensam que o controle interno é o mesmo que auditoria interna. Entretanto, essa concepção é equivocada, pois a auditoria interna é um trabalho organizado de averiguação e apreciação dos controles internos, normalmente realizados por um departamento especializado. Já o controle interno refere-se aos planos permanentes da empresa, aos seus procedimentos que visam os objetivos da organização (ATTIE, 2009).

Sendo assim, de acordo com Almeida (2008), o controle interno representa um conjunto de métodos ou rotinas visando à proteção dos ativos, e a confiabilidade dos dados contábeis produzidos, para auxiliar a administração na execução dos negócios da empresa.

A criação de controles internos atua para impossibilitar a exorbitância de poder, os erros, as fraudes e, primordialmente a ineficiência. Sendo essencial para resguardar os bens e direitos da organização; e para sustentar a veracidade e a imparcialidade dos registros, relatórios e demonstrações contábeis. Assim, possibilitando conhecer a realidade da organização, para que os administradores definam e tenham ciência das suas responsabilidades com a gestão, orientando e estimulando a organização funcional e estrutural da entidade. O controle interno é utilizado como facilitador para o trabalho do profissional de auditoria (BORDIN; SARAIVA, 2005).

Crepaldi (2009) afirma que um sistema de controle interno bem eficiente garante que os registros e as demonstrações contábeis foram elaborados cuidadosamente, neste caso o auditor utiliza-se das evidências bases utilizadas pela empresa na aplicação dos procedimentos de seus respectivos controles internos.

A classificação dos controles internos, como adequados ou não pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e informações e os seus respectivos custos ou benefícios. O melhoramento ou a implantação de um tipo de controle é viável quando for positiva sua relação custo/benefício. O ápice dessa avaliação do benefício deve ser analisado com base na importância e qualidade da informação gerada (ATTIE, 2009).

O estabelecimento do sistema de controle interno é de responsabilidade da administração, bem como a verificação de sua utilização por todos os órgãos da organização, e no caso de modificação de algum procedimento dos controles internos, é também incumbência da administração a preocupação de adaptar todos os membros a essa mudança (ALMEIDA, 2008).

Desta forma, destaca-se que o sistema de controle interno possui quatro objetivos básicos, tais como: a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e aderência às políticas existentes (ATTIE, 2009).

Os principais procedimentos do controle interno são: segregação de funções, sistemas de autorizações e aprovações, determinação de funções e responsabilidades, rotação de funcionários, carta de fiança, manutenção de contas de controle, seguro, legislação, diminuição de erros e desperdícios, contagens físicas independentes, e alçadas progressivas (ATTIE, 2009).

Assim, Bordin e Saraiva (2005) ressaltam a importância da concepção de dados exatos para suprir os sistemas de controle interno, pois os autores enfatizam que é fundamental para a preservação do sistema de informações, assim como sua confiabilidade. Nesse sentido, um

controle interno apropriado resulta na segurança da fidedignidade das demonstrações contábeis representando de maneira clara a realidade da empresa.

Desta forma, as Demonstrações Contábeis precisam que sua fonte de informações, ou seja, os relatórios elaborados, os registros dos atos e fatos, sejam fidedignos, pois ao contrário, as demonstrações correm risco de nulidade, uma vez que poderiam não demonstrar a realidade das organizações.

Neste contexto, verifica-se que as informações contábeis e gerenciais exatas, oportunas e confiáveis são de fundamental importância ao administrador para a tomada de decisão, e isto pode ser possível, por intermédio de um eficiente sistema de controle interno, aliado a meios informatizados, e a controles adicionais, como conciliações e análises.

Diante disso, destaca-se que o controle interno é importante nas atividades organizacionais, porque colabora para o desenvolvimento do seu negócio, proteção dos seus ativos e, por conseguinte, para o resultado de suas operações, adicionando valor a entidade (FLORIANO; LOZECKYI, 2008). Pois na falta de controles internos eficientes, a administração não tem conhecimento da disposição da empresa no mercado, conduzindo a praticar ações e tomar decisões equivocadas (FLORIANO; LOZECKYI, 2008).

Sendo assim, Pereira (2008) afirma que um administrador que possui um eficiente sistema de controle interno tem maior chance de tomar a decisão correta, e assim chegar à eficácia almejada pela organização, seja com vista ao lucro ou simplesmente agregar valor à sobrevivência empresarial. Além disso, um controle interno eficiente possibilita a prevenção de irregularidades e erros, atestando a transparência e fidedignidade nas operações da empresa (FLORIANO; LOZECKYI, 2008). Bem como, proporciona aos administradores na execução de suas funções, avaliações e análises com informações relativas às atividades operacionais e administrativas desempenhadas.

2.2 Gestão empresarial e funções administrativas

As organizações estão descobrindo as vantagens de aprimorar e cultivar a capacidade de aprender para se posicionarem à frente dos concorrentes. Para ser um gestor bem-sucedido, Pereira (2008 a.) afirma que o mesmo precisa ser reconhecido de três formas. A primeira refere que o administrador tem que ser um especialista em sustentabilidade, sendo conhecedor de pesquisas, estudos e meios de sustentabilidades desenvolvidos empresarialmente. Por segundo deve ser líder, com visão ampla do futuro da empresa, somado a maturidade emocional. E, por último, mas não menos importante, deve ser empreendedor, que encara o fracasso e o erro como partes de um processo de evolução e aprendizado, e que somará a experiência adquirida no caminho para o sucesso.

Como especialista em sustentabilidade, o gestor deve buscar meios para sempre seguir um exemplo sustentável, observando que o desenvolvimento sustentável busca o equilíbrio na convivência entre o homem e o meio ambiente, tendo a premissa de atender às necessidades do presente, sem comprometer as gerações. Assim, zela-se pelos aspectos ambientais, econômicos e sociais, buscando sempre alternativas para sustentar e possibilitar a vida na terra (PEREIRA, 2008a).

Em relação à liderança que o gestor deve ter Castiglioni e Tancredi (2014) afirmam que existem diversas visões sobre os diferentes estilos de gestão que seriam a liderança ativa, liderança democrática, liderança diretiva, liderança paternalista, liderança participativa e liderança servidora, conforme especificações abaixo:

A liderança ativa é desempenhada por líderes ativos, que atuam pelo exemplo e estipulam um alto padrão para seus colaboradores e para si. São intensamente envolvidos nas tarefas do dia a dia e extremamente conscientes do que está acontecendo no trabalho de sua incumbência (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

A liderança democrática refere-se ao estilo do administrador, que observa as opiniões de todas as partes envolvidas e procura obter um consenso antes de tomar uma decisão final. Apesar de este estilo ser em sua maioria lento, a participação de todos os envolvidos em uma decisão auxilia um meio de realização mais transparente e fácil. Esse estilo proporciona harmonia, confiança, satisfação em trabalhar, e como consequência aumenta a produtividade (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

Os administradores com liderança diretiva são menos autoritários do que os executivos autocráticos, porém não possuem o hábito de considerar a sugestão dos empregados em suas decisões. Eles repetidamente alegam o pouco tempo, o imprevisto com um cliente ou uma situação de urgência como argumento para agir sozinho. Em alguns casos, isso se justifica; porém, em outras situações eles simplesmente têm dificuldade em se desapegar do controle, e tomam a decisão sozinhos (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

A liderança paternalista compreende estilo semelhante ao autocrático, com a exceção dos administradores serem mais receptivos às perspectivas dos funcionários. Administradores que tomam o estilo de liderança paternalista estão parcialmente preocupados com as opiniões dos colaboradores e com seu bem-estar. Porém, não tem o hábito de compartilhar, com seus funcionários, o sucesso da organização (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

Quanto à liderança participativa está é baseada na doutrina de *coaching*, sendo que esse estilo está preocupado em qualificar seus empregados na procura de seus respectivos conhecimentos e na tomada de suas respectivas decisões. Esse estilo tende a ser muito eficaz em âmbito de trabalho dinâmico e com frequentes modificações das prioridades. Uma mais ampliada versão desse estilo é o estilo de “gestão horizontal”, com pouco nível de hierarquia intermediário, onde variados gestores tomam a liderança em projetos, devido sua especialização (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

Por fim, a liderança servidora refere-se à filosofia “pessoas em primeiro lugar”, sendo que esse estilo é focado em achar as pessoas mais geniais e habilidosas para trabalhar na empresa, e após capacitá-las pôr em prática o que de melhor elas fazem. Esse líder se vê como um “servo” e estimula os funcionários a tomar essa mesma atitude (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

A terceira característica importantíssima para ser um bom gestor, é o empreendedorismo, que se realiza por meio de outras pessoas que estejam dispostas a identificar e resolver problemas ou solucionar alguma necessidade desconhecida da sociedade até o momento. Sendo nesse processo que os reais empreendedores convertem ideias em possibilidades de negócios (PEREIRA, 2008a).

2.2.1 Funções administrativas – PODCI

Segundo a Teoria Neoclássica, as funções do administrador são correspondentes aos elementos da administração, os quais foram definidos por Fayol no seu tempo como: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar (CHIAVENATO, 2003).

Para Castiglioni e Tancredi (2014), a administração requer a utilização dos recursos, do qual necessita que o administrador execute de forma adequada as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar para se chegar aos objetivos desejados.

Nesse sentido, Coelho (2008) afirma que por planejamento compreende-se como sendo o estabelecimento de metas e objetivos a serem alcançados pela empresa ou por parte dela, e que toda vez que se buscar atingir um alvo, estará criando e colocando em prática uma atividade de planejamento. Cujo instrumento, compreende-se como essencial para o alcance do sucesso organizacional, pois serve de base, dando suporte para as demais funções de organização, como direção e controle (CHIAVENATO, 2003).

Desta forma, de acordo com Castiglioni e Tancredi (2014) destacam-se três formas de planejamento, sendo o planejamento estratégico que refere-se as decisões estratégicas voltadas

ao período de longo prazo, o planejamento tático que aborda as decisões táticas concentradas em período de médio prazo de 1 a 2 anos e o planejamento operacional que concentra as decisões a nível operacional que é projetado para o curto prazo, com ações tomadas de forma imediata.

Considerando estes aspectos, em relação à função de organizar do administrador, Montana e Charnov (2006) ressaltam que após definidos os objetivos a administração, cabe ao administrador o dever de elaborar um sistema para reunir todos os recursos humanos e físicos indispensáveis. Sendo assim, a função organização é dependente do planejamento, da direção e do controle para juntar e interligar, todas as funções administrativas, e assim as organizar, chamado também de processo administrativo (CHIAVENATO, 2003).

A função de direção tem o objetivo de manter o alinhamento dos objetivos definidos no planejamento (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014), do qual exige que se tenha uma liderança, voltada a influenciar os outros para alcançar os objetivos e as metas almejadas dentro da organização empresarial (MONTANA; CHARNOV, 2006).

É a função de controle que tem por finalidade assegurar de que o resultado planejado, organizado e dirigido se adequem no que for possível aos objetivos anteriormente traçados, de modo que seja realizado a conferência dos resultados alcançados, sob o qual caso não estejam sendo atingidos surtem a necessidade de medidas saneadoras para corrigir os desvios de metas e objetivos (CHIAVENATO, 2003).

Como se pode notar o processo administrativo é um sistema cíclico e aberto de planejar, organizar, dirigir e controlar, essas funções ligam-se entre si de maneira que são interdependentes e interagentes (CHIAVENATO, 2003).

2.3 Estudos relacionados

O estudo de Maia et al. (2005) teve como objetivo a verificação da contribuição de um adequado sistema de controles internos para a excelência corporativa em uma empresa, por meio de um estudo de caso na companhia General Electric Brasil. Para isto, diversos modelos internacionais de estruturas de controle interno foram analisados e um deles, o COSO, foi adotado como referência. Nesta empresa, foram analisados o seu sistema de controle interno e a qualidade da sua estrutura, através de documentos e entendimento pertinente à sua estrutura de controle interno. A qualidade da sua estrutura foi avaliada a partir das respostas obtidas por meio de um questionário aplicado em vários setores da empresa. Que confirmou que a atual estrutura de controle interno da GE Brasil respeita o modelo adotado pela empresa, do COSO, e atende às expectativas dos padrões mundialmente aceitos. Conclui-se que uma adequada estrutura de controle interno contribui para o alcance de um bom nível de excelência corporativa.

Paulo et al. (2007) apresentou uma sistemática de mensuração do nível de controle de riscos inerentes aos processos de qualquer entidade, a partir do desenvolvimento de um índice de desempenho definido em função da capacidade dos controles atenuarem os riscos e da eficácia dos controles implantados. O modelo viabilizou ao gestor de riscos identificar para quais riscos são fundamentais ações de melhoria de controle, quais possuem níveis de controles adequados e quais controles em excesso, colaborando, assim, para a otimização da aplicação dos recursos disponíveis para a gestão de riscos e controles internos nas empresas. A metodologia foi aplicada a um estudo de caso e mostrou-se satisfatória do ponto de vista de avaliação e identificação dos níveis de controle.

Floriano e Lozecky (2008) desenvolveram uma pesquisa bibliográfica com a finalidade de uma maior compreensão sobre a importância dos instrumentos de controle interno para a gestão empresarial, cuja função é desenvolver ações pela administração para elevar a probabilidade de que as metas estabelecidas sejam atingidas, uma vez que se trata de uma ferramenta que influencia diretamente na consecução dos objetivos empresariais. A partir dos

resultados, os autores evidenciaram que o controle interno e apresentou como um instrumento gerencial, que funciona através de sistemas informatizados e de técnicas administrativas para garantir que os processos se desenvolvam exatamente como o planejado, ou seja, com eficiência, eficácia e economia de recursos.

Através de um estudo exploratório, Pereira (2008) discutiu a importância do controle interno para a gestão das empresas. A partir de fundamentos conceituais da literatura buscou-se evidenciar vínculo entre controle interno e gestão. A partir das informações reunidas observou-se contribuição informativa importante do controle interno para a gestão empresarial. Prontamente, a importância do controle interno representa uma fonte relevante para a gestão das empresas pelo fornecimento de informações fidedignas.

O aumento da competitividade da rede hoteleira e a necessidade de aperfeiçoamento dos seus sistemas de gestão, principalmente, os relacionados a controles internos levaram Lunkes (2009) a apresentar os diferentes elementos de controle interno utilizados em empresas hoteleiras. Para tanto, fez-se uma breve revisão sobre os principais conceitos, elementos dos controles internos e uma breve descrição sobre fraudes. Sendo descritivo quanto ao delineamento, foi conduzido através de instrumento de levantamento (*survey*) e amostra por acessibilidade. Os resultados obtidos indicaram que os hotéis, em geral, utilizam uma quantidade reduzida de controles internos em seu processo de gestão.

O controle interno exerce um papel fundamental para qualquer organização, servindo como um mecanismo que auxilia no registro das operações, no intuito de alcançar os objetivos prefixados pelas empresas. Desta forma, o estudo de Munarin et al. (2014) teve como objetivo avaliar o controle interno das empresas no ramo de autopeças sediadas na cidade de Dourados-MS, especificamente no setor de estoques, para averiguar se estes são eficientes e seguros para a gestão dos estoques. No desenvolvimento deste trabalho, verificou-se a definição de controle interno e seus elementos fundamentais, como também suas limitações e a importância deste nos estoques, para melhor definir o objetivo estudo. Teve como conclusão do estudo que as empresas possuem um controle eficiente e confiável para a gestão de seus estoques.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo tem como objetivo analisar a importância dos controles internos para a gestão empresarial, para tal a pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva, pois de acordo com Gil (2010, p. 27) sua finalidade remete-se “a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

No que tange aos quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como estudo de caso, por buscar aprofundar-se em uma realidade específica (GIL, 2010), observando os controles internos aplicados e utilizados pela empresa PALMITRAC.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, tendo em vista que possibilita uma profundidade maior na análise do que se pretende estudar, resultando em um maior conhecimento a respeito do problema abordado (BEUREN, 2009).

Dessa forma, por tratar-se de um estudo de caso, salienta-se que não há população previamente definida. De modo que a amostra da pesquisa compreende a empresa PALMITRAC, que foi escolhida de forma intencional para a realização deste trabalho, assim como pela sua acessibilidade, permissão e clareza na concessão das informações necessárias para a realização do estudo.

Nesse sentido, a coleta dos dados ocorreu mediante aplicação de entrevistas e questionários semiestruturados, tendo por finalidade identificar os aspectos relacionados aos controles internos utilizados na organização, o modelo de gestão adotado, a importância atribuída aos controles internos para a gestão como um todo, focando em questões específicas

de direção, planejamento, controle e organização das as ações da empresa, assim como para a identificação da utilização do controle interno de acordo com o modelo de liderança adotado.

Além da entrevista e aplicação do questionário aos gerentes das unidades da PALMITRAC, foram observados os fatos que ocorrem na empresa, dos quais foram juntamente documentados e analisados em consonância aos dados coletados, com o objetivo de atender ao pressuposto de triangulação de dados em pesquisas qualitativas, realizada por meio da triangulação de entrevista, questionário e observação.

Nesse sentido, destaca-se que a coleta de dados foi realizada por meio de entrevista e questionário semiestruturado, respondido por 8 pessoas ligadas direta e indiretamente a administração da empresa.

A fase de análise dos dados foi realizada mediante aplicação de análise de conteúdo, que de acordo com Moraes (1999) constitui-se como uma metodologia de pesquisa utilizada para relatar e interpretar o conteúdo de toda variedade de textos e documentos.

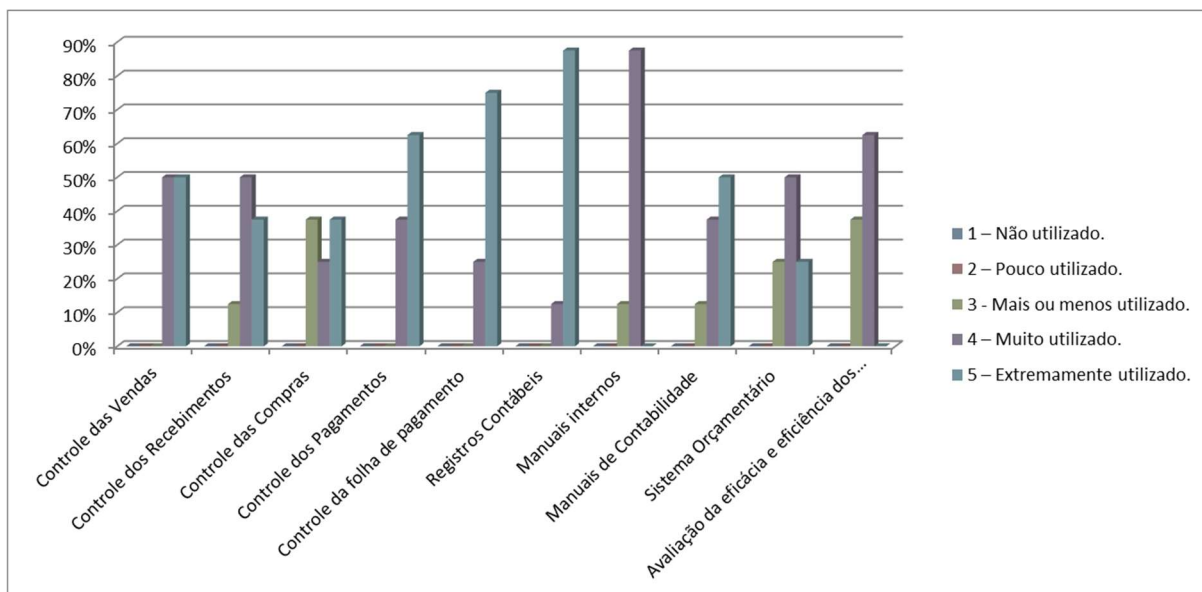
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com a finalidade de analisar a importância dos controles internos para a gestão da empresa PALMITRAC, por meio de um estudo de caso, destaca-se que a análise foi subdividida em três etapas. A primeira compreende a identificação dos controles internos utilizados pela empresa. A segunda compreende a averiguação do modelo de gestão adotado pela instituição. Finalizando, a terceira etapa apresenta a relação entre os controles internos adotados com o modelo de gestão da empresa analisada.

4.1 Identificação dos controles internos utilizados

Por meio das informações coletadas (questionários e entrevistas), pode-se destacar que o sistema de informações de dados da organização, PALMITRAC, é próprio e contém todos os módulos de gestão integrados, podendo ser aprimorado a qualquer momento, conforme as demandas da organização. Assim, infere-se que o sistema é rico em relatórios de controle que podem ser extraídos imediatamente, de acordo com as necessidades de informações.

Por intermédio do questionário, os entrevistados evidenciarem suas opiniões quanto aos controles internos aplicados pela empresa PALMITRAC, indicando até que ponto a administração utiliza os seguintes controles internos na organização, conforme apresentados no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Gráfico utilização dos controles internos

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Gráfico 1, denota-se que a empresa pesquisada utiliza-se constantemente de registros contábeis, tendo em vista que para gerir o negócio de acordo com Attie (2009) torna-se fundamental o uso da contabilidade, no quesito de dispor de informações contábeis e gerenciais para o processo de tomada de decisão, que nesse sentido engloba as questões estratégicas da empresa, como o planejamento.

Considerando, essa informação se faz relevância para este estudo, pois converge com Floriano e Lozecky (2008, p. 7) que afirmam que “não restam dúvidas sobre a importância da eficácia do sistema de controle para o fortalecimento de uma organização”.

Em relação aos resultados evidenciados a partir das entrevistas, foram obtidas com relação à segregação de funções, que está começa pela concessão de acessos ao sistema de acordo com o setor e as funções de cada colaborador. Todo colaborador tem um usuário e senha de acesso à qual é pessoal e intransferível, não sendo permitido o compartilhamento de senhas entre os colaboradores conforme estabelecido no regulamento interno da organização. Mas ressalta-se que a concessão de acessos aos colaboradores é determinada de forma manual pela administração, pois o sistema não possui parametrizações de verificação automática dos níveis de acesso concedidos aos usuários, porém o sistema dispõe de relatórios que apresentam todos os menus liberados para cada usuário, onde se podem analisar as áreas que podem ocorrer conflito de interesses. Quem tem acesso ao sistema para emissão de notas fiscais não tem acesso liberado para registro de pagamentos. Todos os acessos realizados ficam registrados com o usuário, data, hora e especificações de cada movimentação efetuada.

Também se pode observar a segregação de funções nos fluxos colunados de processos pós-vendas, porém nota-se a ausência deste padrão de fluxo nos demais departamentos, como o financeiro, contábil e fiscal, mas a empresa justifica esta ausência em outros departamentos devido aos fluxos existentes terem sido desenhados após a aplicação do Programa de Qualidade no Pós-Venda (QPV). A empresa deixou evidente o interesse em desenvolver os desenhos dos procedimentos dos outros departamentos.

Sobre o sistema de autorizações e aprovações a empresa faz a verificação entre as notas fiscais de compra com os boletos recebidos para pagamento, onde se concilia as informações, tais como os valores e datas a fim de verificar se ambos os documentos estão de acordo, estando

tudo correto, é feita a verificação de disponibilidade de pagamento do caixa e bancos e também paralelamente é verificado a disponibilidade de cheques recebidos para utilização.

No setor de revenda de peças e serviços os vendedores trabalham com cotações e margens de descontos pré-estabelecidas para as negociações, quando o vendedor tenta efetuar uma venda que fere o valor mínimo e a margem de desconto, a cotação é bloqueada pelo sistema, só podendo prosseguir com a negociação mediante aprovação do gestor imediato. Todo esse processo ocorre via parametrizações do sistema, que automaticamente bloqueia quando tenta-se utilizar margens superiores não previstas, somente podendo ser desbloqueado pelo superior hierárquico que analisará a situação e deferirá ou não o prosseguimento da operação.

A empresa disponibiliza de relatórios extraídos do sistema que demonstram a margem de trabalho utilizada por cada vendedor. Outro meio de controle é o comissionamento. A comissão está vinculada a margem utilizada pelos colaboradores ligados aos setores de vendas, o que faz com que analisem com maior zelo todas as operações, que caso contrário terão impacto negativo na média da remuneração sobre as comissões no final do mês. A empresa acredita que amarrando estas operações, as pessoas terão interesse cada vez maior em acertar.

Outra forma de aprovação utilizada é o bloqueio automático do sistema na tentativa de vendas para clientes inadimplentes por pagamentos em atraso ou clientes com registros no Serasa, onde o processo só pode seguir se o superior hierárquico do vendedor aprovar.

As compras de materiais de escritórios e outros suprimentos operacionais ocorrem mediante autorização do setor financeiro por meio de um “bloquinho de autorização de compras”. O processo de cotação não é formal, ocorre por meio de pesquisas de preços feitas pelos próprios colaboradores, a eficiência do processo depende da ética do colaborador responsável.

De acordo com a determinação de funções e responsabilidades, a empresa dispõe dessas informações no regulamento interno da organização onde consta a função dos departamentos de forma sucinta, nos contratos de trabalho onde consta uma descrição breve das atribuições de cada função e de forma mais detalhada no plano de cargos e salários de cada departamento no qual apresenta a descrição das funções de acordo com os níveis hierárquicos.

Quando um gestor não está presente na empresa, pode-se observar a delegação de funções, que é quando se é delegado a algum outro colaborador de confiança pré-definido no nível hierárquico para responder e auxiliar em algumas atividades na sua ausência.

A empresa também utiliza de diversos organogramas para expor os níveis hierárquicos da organização, sendo possível perceber que a segregação de funções dentro da empresa PALMITRAC é estruturada em sua forma vertical com base na metodologia Top Down, sendo a diretoria o topo máximo responsável pelo processo de tomada de decisão.

Com relação ao controle de segregação de funções observa-se que o índice de rotação de funcionários é baixo, pois a empresa dispõe de 58 funcionários em funções estrategicamente estabelecidas, as quais exigem treinamentos e especializações, o que acaba diminuindo as chances de possíveis rotações, mas que não são impossíveis, pois existe históricos mencionados pela empresa. O custo e a demanda de tempo para capacitação e desenvolvimento na função de alguns funcionários não compensam em algumas situações a aplicação da rotação entre os setores.

Dentro da manutenção de contas de controle observamos que a empresa dispõe de um setor contábil próprio com duas contadoras responsáveis pelos lançamentos contábeis, que garantem que os registros das operações sejam feitos em tempo real o que conseqüentemente possibilita a manutenção das contas de controle com frequência regular, diminuindo significativamente as chances de erros, fraudes e ineficiências.

Pode se observar a manutenção de contas de controle no encerramento de balancetes mensais onde ocorre a verificação dos saldos das contas contábeis, e como exemplo de monitoramento em algumas delas é possível fazer verificações do estoque de transferência entre

as filiais, onde se verifica itens pendentes entre as unidades, nas contas em trânsito verificam-se peças que foram enviadas para reparo no campo e não retornaram. Com essas informações avaliadas mensalmente as ações corretivas podem ser tomadas a tempo de evitar que as pendências se tornem problemas maiores.

No departamento financeiro existe um módulo do sistema de gestão chamado caixa e bancos, onde são realizados os lançamentos das movimentações diárias da empresa como pagamentos de títulos, depósitos e transferências. No fim dos períodos, estes lançamentos têm seus saldos conciliados, onde no próprio sistema é possível fazer a conciliação destes valores.

No módulo de caixas e bancos é feita a verificação dos débitos e créditos, onde a conciliação dos saldos das contas contábeis com o saldo das contas correntes bancárias é feita semanalmente e para as operações de caixa é feita a conferência e conciliação diária. Para estes dois casos, após a realização da conferência dos saldos é feito um bloqueio no sistema onde os lançamentos conferidos até a data não podem mais ser alterados.

Quanto à legislação, a organização busca constantemente a atualização com base na legislação, na busca da regularização às exigências legais vigentes, para não sofrer com passíveis fiscais e legais.

Para acompanhamento da legislação a empresa dispõe da assinatura de uma consultoria fiscal, onde se tem direito de acesso ao portal online, *newsletter*, consultoria telefônica, e descontos nos cursos presenciais promovidos pelo consultor. A empresa também participa de sindicatos e associações inerentes a atividade da organização, que dispõe de assessoria jurídica pertinente ao ramo de atividade da organização que também disponibiliza de treinamentos aos seus associados (Exemplos: Fenabreve e Abraforte).

Cada departamento da organização é responsável por garantir o acompanhamento das mudanças da legislação relacionada às suas atividades, todos possuem acesso as ferramentas mencionadas no parágrafo anterior. A empresa acredita no custo benefício oriundo da utilização das ferramentas de controle e acompanhamento da legislação utilizadas.

Em relação à diminuição de erros e desperdícios, na medida do possível a empresa supervisiona os controles utilizados a fim de verificar se estão sendo aplicados corretamente, para que conseqüentemente gere informações confiáveis e auxilie na diminuição dos erros e desperdícios, para isso a PALMITRAC trabalha com conciliações de vários módulos, através de emissão de relatórios aonde é possível confrontar os relatórios gerenciais com os inventários e a contabilidade, assim potencializando a minimização dos riscos.

Em relação as contagens físicas independentes, é possível observar que o controle de estoque de peças é permanente, com atualizações realizadas diretamente no sistema operacional de gestão. A contagem do estoque acontece anualmente, exceto para os itens de giro que ocorre quatro vezes ao ano como os filtros, óleos, máquinas e implementos. Todas as contagens são realizadas pelo responsável do setor acompanhado de algum outro colaborador do setor contábil que é independente da tarefa. Quanto à contagem dos ativos imobilizados, atualmente a empresa realiza somente a contagem das ferramentas.

4.3 Modelo de gestão empresarial

Os selecionados para responderem os questionários foram o diretor da empresa, a contadora, o coordenador de RH, os gerentes, inclusive das filiais. Estando eles atuando, em sua maioria na área administrativa. Podemos observar também que, com base nos entrevistados, 12,50% possui 3º incompleto, 25% possuem 3º Completo, 12,50% possui ensino superior incompleto, 37,50% possui ensino superior completo, e 12,50% dos entrevistados possui MBA incompleto. Observa-se que os entrevistados possuem considerável tempo em suas atuais funções, variando de 3 a 40 anos na atual função.

Em relação ao modelo e aos processos de gestão, pode-se observar que as tomadas de decisões descentralizadas ocorrem em torno de 75% dos casos, e o restante, 25% ocorrem muito

seguidamente essa descentralização. A empresa também possibilita certa independência aos funcionários, pois 62,50% afirmaram que possuem muita liberdade para tomar decisões. Ainda, 87,50% afirmaram que a empresa adota uma postura empreendedora e sustentável, este mesmo percentual se chegou para identificar que a gestão da empresa utiliza o planejamento, execução e controle para o estabelecimento dos objetivos e metas para atingi-los.

A partir destes resultados pode-se inferir que os funcionários possuem boa independência dentro da empresa, tendo muita liberdade para tomar decisões dentro de suas funções e responsabilidades. Sendo o estilo de administrar da empresa participativo, valorizando a integração entre as áreas e os colaboradores. A empresa também adota uma postura empreendedora, sempre se preocupando em buscar medidas sustentáveis, que não agridam o meio ambiente para tornar equilibrado a convivência do homem com o meio ambiente. Ainda também se destaca que a empresa aposta em medidas inovadoras, tais como mudanças nos procedimentos internos, adoção de ferramentas tecnológicas, entre outras.

Além disso, com base no questionário, 87,50% dos entrevistados responderam que os gestores utilizam em um nível elevado o processo de gestão, que envolve o planejamento, execução e controle para estabelecerem seus objetivos e diretrizes a fim de conduzi-las à situação objetivada.

A organização considera os controles internos como sendo extremamente importante no processo de direção da organização, bem como no processo de planejamento da organização e no processo de controle da organização, sendo que no questionário os percentuais para esses indicadores foram de 50% e 87,50% e 75%, respectivamente. Somado a isso, 62,50% consideram muito importante os controles internos no processo de organização das ações da organização, sendo que os restantes 37,50% consideram extremamente importante esse quesito.

Assim, o controle interno tem grande valia e importância dentro da PALMITRAC, pois como podemos observar este vem sendo utilizado em todos os processos e com grande participação, que vai desde as atividades menores, até as mais importantes.

Diante disso, denota-se que a PALMITRAC tem predominância no estilo de liderança ativa e paternalista, possuindo também, traços dos estilos de liderança participativa, democrática e servidora. Sendo uma liderança mesclada de todos esses estilos, onde o gestor está altamente envolvido e consciente de todas as tarefas, se preocupando com a participação dos seus funcionários, e em tornar estes capazes de tomar suas próprias decisões de fazerem o que sabem de melhor, promovendo a confiança no ambiente de trabalho, onde consequentemente vem a atingir uma boa produtividade.

A gestão da empresa PALMITRAC como um todo, está passando por um processo de profissionalização em todos os departamentos, onde, muitas das decisões são tomadas de forma descentralizadas, mas que necessitam ter o aval da diretoria. A diretoria conta com uma equipe de gerente separada por setores, os quais caminham em sintonia, tendo liberdade e autonomia para implementar e ajustar os processos de sua responsabilidade. As decisões tomadas por estes gerentes são informadas a diretoria, e muitas dessas decisões tomam como base o apoio da diretoria.

A empresa possui evidentemente a segregação de funções, dificultando os desvios e diminuindo os erros, onde tem a contabilidade a responsabilidade de realizar a auditoria interna da organização, verificando o cumprimento e os controles estabelecidos pela diretoria. O setor contábil também auxilia nas tomadas de decisões da organização, através de suas análises, por meio de gráficos e planilhas, transmitindo ao gestor a real situação da empresa, o que se torna mais fidedigno e confiável, pois a empresa faz muito uso dos controles internos.

4.4 Relação entre o controle interno e o modelo de gestão

Considerando a abordagem apresentada por Chiavenato (2003), que destaca que o processo administrativo como um sistema cíclico e aberto, no que tange a planejar, organizar,

dirigir e controlar, de forma unida, essas funções se tornam interdependentes e interativas entre si. De modo que em um processo cíclico, nota-se que surge uma necessidade elevada de manter o controle, uma das funções do administrador, durante o exercício de todas as outras funções. E com o presente estudo podemos ainda mais denotar a necessidade desse controle, e da importância que a este deve ser dado para manter a empresa ativa e competitiva no mercado.

A PALMITRAC possui traços dos estilos de liderança ativa, paternalista, participativa, democrática e servidora, onde o gestor se encontra altamente envolvido e consciente de todas as tarefas realizadas pela empresa, preocupado com a participação dos funcionários, e em capacitá-los no que sabem fazer de melhor para tomar suas próprias decisões.

Apresenta traços de liderança ativa, em virtude de que o gestor tem necessidade de estar envolvido e ciente de todas as tarefas, se utilizando do controle interno para conseguir uma eficiência maior em estar a par de tudo o que acontece na empresa e em conseguir uma maior fidedignidade dos dados contábeis.

Os traços de liderança paternalista são percebidos em razão da identificação do caráter afetuoso, respeitoso, que busca evitar os desentendimentos na equipe e do uso do controle interno, que de acordo com Chiavenato (2003) nos traz que o controle como função do administrador, tem por finalidade assegurar que o resultado planejado, organizado e dirigido se adequem no que for possível aos objetivos anteriormente traçados, caracterizado como a fase onde deve ser conferido se as atividades estão, ou não, alcançando o resultado almejado. Pois caso não estejam atingindo esses resultados, os gestores devem tomar medidas a respeito do que ainda pode ser feito para corrigir eventuais problemas.

Ainda, identificou-se que a PALMITRAC também possui traços do estilo de liderança democrática, sendo que os funcionários dessa empresa possuem alto grau de autonomia, e com isso estabelecem um intenso uso do controle interno. Embora em contrapartida a essa autonomia, surge a necessidade de manter controle sobre as decisões, para ir acompanhando se estão agindo corretamente de acordo com o que foi almejado.

Com relação aos traços de liderança participativa e servidora, onde o gestor se preocupa em qualificar seus empregados para os deixarem mais independente, procurando suas melhores habilidades, assim como a liderança servidora de buscar encontrar as pessoas mais habilidosas e capacitá-las ainda mais para tomarem suas próprias decisões. E é nesse processo de capacitar os funcionários para tomarem suas próprias decisões que a empresa também faz uso de seu controle interno, na busca da redução de erros, de dificultar possíveis desvios, de salvaguardar os documentos da empresa, e de corrigir possíveis atitudes que não venham a levar a empresa ao atingimento de suas metas e objetivos.

Nesse sentido, denota-se que o controle interno e o modelo de gestão da empresa investigada estão relacionados em razão dos estilos de liderança abordados, estabelecidos em prol do alcance do planejamento estabelecido pela organização e aumento da qualidade em relação as informações necessárias para auxiliar no processo de tomada de decisão, principalmente no aspecto de salvaguardar o patrimônio da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo apresenta as conclusões do estudo em torno dos fundamentos teóricos e empíricos relacionados à temática de pesquisa, que teve por objetivo geral analisar a importância dos controles internos para a gestão da empresa PALMITRAC. Assim, o presente estudo foi realizado por meio de uma pesquisa descritiva, sendo aplicada em um estudo de caso de forma que os dados foram analisados qualitativamente.

Assim, ao verificar a utilização dos controles internos, destaca-se a partir dos dados evidenciados que a empresa PALMITRAC apresenta um conjunto de métodos de controles internos rotineiros que promovem a proteção dos ativos e a confiabilidade dos dados contábeis produzidos que também atuam impossibilitando a exorbitância de poder, erros, fraudes e

ineficiências. A empresa dispõe de um ótimo sistema de dados informatizado rico em relatórios, métodos de bloqueios, permissões, ferramentas de acompanhamento das legislações e manuais e procedimentos corporativos que proporcionam controles à medida em que a organização carece de informações.

No que tange ao modelo de gestão adotado pela empresa PALMITRAC, identificou-se que a organização apresenta predominância no estilo de liderança ativa e paternalista, possuindo também traços do estilo de liderança participativa, democrática e servidora. Sendo uma gestão mesclada de todos estes estilos, onde o gestor está altamente envolvido e consciente de todas as tarefas, se preocupando com a participação dos colaboradores, e em tornar estes capazes de tomar suas próprias decisões, e de fazerem o que sabem de melhor, promovendo a confiança no ambiente de trabalho, onde conseqüentemente venham a atingir uma boa produtividade.

Em relação à avaliação da relação entre os controles internos adotados com o modelo de gestão da empresa analisada, observou-se que existe uma forte relação entre o controle interno e a gestão da empresa, que os controles internos representam uma fonte importante de informações para os gestores, que realizam acompanhamento informativo cotidiano para avaliar o alcance das metas, objetivos e também identificar os fatores internos e externos que podem vir a afetar os negócios, para que avaliem os impactos que poderão ocasionar nas operações da empresa.

A empresa possui processos decisórios adequados suportados por uma boa estrutura de controles internos, que proporcionam a contabilidade o registro exato dos fatos ocorridos, que auxiliam na prevenção de erros, desperdícios e fraudes, e contribuem para o alcance dos objetivos da organização. Desta forma, considerando os principais resultados evidenciados pela pesquisa, conclui-se que a empresa PALMITRAC utiliza um amplo sistema de controle interno de suas operações desenvolvidas, indo desde a parte operacional de vendas até a parte administrativa, mais focada no processo de tomada de decisão. Bem como atribuiu um elevado nível de importância nos controles internos aplicados.

De toda forma, ainda pode-se concluir que a utilização e importância atribuídas aos controles internos, estão relacionados ao modelo de gestão ativa e paternalista que proporcionam maior envolvimento dos gestores nas tarefas do dia a dia fazendo com que estejam interinamente ligados aos resultados da organização, por meio das informações fornecidas pelos controles internos, sendo capazes de promover a otimização das suas decisões e, em consequência obterem o sucesso do empreendimento.

Ainda, destaca-se que a presente pesquisa permitiu observar mais especificamente os controles utilizados pela organização em estudo, o que contribui para com a literatura relacionada à temática estudada e para com a ampliação dos conhecimentos e experiências vividas ao longo da realização por parte das acadêmicas, contribuindo em si com mais constatações a serem divulgadas aos usuários interessados, como próprios pesquisadores e acadêmicos da universidade, para o desenvolvimento de futuras pesquisas, do qual se sugere a replicação deste estudo, ou a aplicação em outras instituições/organizações, para posterior comparação dos resultados evidenciados através desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORDIN, Patrícia; SARAIVA, Cristiane Jardim. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada)**, v. 2, n. 3, p. 218, 2005.

CASTIGLIONI, J. A. M.; TANCREDI, C. T. **Organização Empresarial: Conceitos, Modelos, Planejamento, Técnicas de Gestão e Normas de Qualidade**. Erica, 2014.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

COELHO, M. A. **A essência da administração: conceitos introdutórios**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FLORIANO, José Cebaldir; LOZECKYI, Jeferson. A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. **Revista Eletrônica Lato Sensu**, n. 5, p. 1-8, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JÚNIOR, Sebastião Bergamini. Controles internos como instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDS, Rio de Janeiro**, v. 12, n. 24, p. 149-188, 2005.

LUNKES, Rogério João. O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 2, n. 3, p. 50-66, 2009.

MAIA, M. S.; DA SILVA, M. R.; DUEÑAS, R.; DE ALMEIDA, P. P.; MARCONDES, S.; CHING, H. Y. (2005). Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, p. 54-70, 2005.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**, 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MONTANA, P. J.; CHARNOV, B. H. **Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MUNARIN, L. A.; LOPES, A. C. V.; NORILLER, R. M.; SANTOS, L. C.; CHAEBE, G.; SOUZA FILHO, P. A. L. O Controle Interno nas Empresas no Setor de Autopeças como Instrumento de Apoio na Gestão dos Estoques. **Anais... Encontro Científico de Administração, Economia e Contabilidade**, v. 1, n. 1, 2015.

PAULO, W. D. L.; FERNANDES, F. C.; RODRIGUES, L. G. B.; EIDT, J. Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 43, n. 49, p. 49-60, 2007.

PEREIRA, A. C. **Sustentabilidade, responsabilidade social e meio ambiente**. São Paulo: Saraiva, 2008.

PEREIRA, Antônio Nunes. A importância do controle interno para a gestão de empresas. **Pensar Contábil**, v. 6, n. 25, 2008.

RESKE FILHO, Antonio; DE ALBUQUERQUE JACQUES, Elizeu; MARIAN, Paulo David. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Sociais e Humanas**, v. 18, n. 2, p. 49-54, 2005.

SANTOS, Marcos Vinícius; VIER, Ailson José. A importância da auditoria interna na contribuição da gestão dos negócios. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, n. 4, p. 139-164, 2014.

AVALIAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE: ESTUDO EM EDIFICAÇÕES SUSTENTÁVEIS EM UM CAMPUS DE UM INSTITUTO FEDERAL DE ENSINO PARANAENSE

Patricia Andreia Wrasse

Acadêmica de Ciências Contábeis, graduação em tecnologia ambiental e pós-graduação em gestão ambiental
Universidade Federal de Santa Catarina
patricia_wrasse@yahoo.com.br

Elisete Dahmer Pfitscher

Doutorado em Engenharia de Produção
Universidade Federal de Santa Catarina
elisete.dahmer@ufsc.br

Stephane Louise Boca Santa

Mestrado em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
stephanelou.bs@gmail.com

RESUMO

O objetivo geral deste trabalho é avaliar a sustentabilidade ambiental em edificações sustentáveis de um campus de um Instituto Federal de Ensino Paranaense. A metodologia quanto aos objetivos considera-se descritiva. No que se refere aos procedimentos técnicos, estudo de caso. Quanto à abordagem do problema, estudo qualitativo. A trajetória metodológica divide-se em três fases. A primeira fase revisão teórica, onde são estudados os temas: Edificações Sustentáveis; Gestão ambiental; e Sistema Contábil Gerencial Ambiental, inclusive o Sistema Contábil Gerencial Ambiental - SICOGEA, instrumento de intervenção desta pesquisa. A segunda fase trata-se da Análise de Resultados, onde primeiramente tem-se um breve histórico da instituição pesquisada e após aplicação do SICOGEA e; na terceira e última fase apresenta-se o Plano Resumido de Gestão Ambiental – 5W2H. No final, constatou-se um nível de sustentabilidade global de 61%. Os resultados obtidos indicam que as práticas ambientais aplicadas atendem a legislação e buscam a valorização do meio ambiente. Também foi elaborado o Plano Resumido de Gestão Ambiental que envolve atitudes corretivas e ações de melhoria dos pontos deficitários, posteriormente definindo metas e objetivos, tais como controle de fornecedores, reaproveitamento e tratamento dos resíduos gerados e sistema de gestão do uso da água. Esta pesquisa visa contribuir com a literatura a cerca de edifícios sustentáveis e sustentabilidade em instituições de ensino, além de servir como um ponto de partida para instituições que visam à sustentabilidade de edifícios.

Palavras-chave: Avaliação de sustentabilidade; Edificações sustentáveis; Instituto Federal de Ensino Paranaense.

1 INTRODUÇÃO

Na busca de diferenciais competitivos, as organizações têm se voltado a valores relacionados à responsabilidade social e valoração de ações de preservação do meio ambiente e sustentabilidade. A redução dos impactos socioambientais, em um cenário de exigências, aumenta a credibilidade da organização demonstrando valores morais e éticos.

O desenvolvimento sustentável é um objetivo coletivo para a sociedade visando o equilíbrio entre a proteção ambiental e o desenvolvimento econômico. Nesse sentido, as instituições de ensino devem contribuir com as discussões que abordam o desenvolvimento

sustentável, por se tratar de um ambiente educativo que impulsiona a formação de opiniões e o despertar da consciência social e ecológica.

Para o controle da organização, a gestão da informação exerce papel fundamental na tomada de decisão, tendo os sistemas de informação como uma ferramenta para o apoio das organizações com o objetivo de ampliar o conhecimento sobre as mesmas.

Por outro lado, tem-se a questão da construção civil, pois as universidades estão constantemente sendo ampliadas ou modificadas, pois devido ao grande fluxo de pessoas, há também, um elevado número de construção ou reforma. Os edifícios têm um impacto significativo e crescente no meio ambiente, pois exigem recursos naturais tanto na construção quanto na utilização, e ainda, geram resíduos. Por isso, a construção civil é responsável por elevado número de emissões de carbono (CASTRO-LACOUTURE et al., 2009).

De acordo com Nunes (2012), é notório que as Instituições de Ensino Superior – IES, como quaisquer outras estruturas que atendem milhares de pessoas diariamente, provocam vários impactos socioambientais positivos e negativos. O consumo de energia, de recursos naturais, de produtos industrializados, geração de resíduos sólidos e efluentes, promovem impactos negativos ao meio ambiente.

Reforçando o fundamento para o presente estudo, Bernardes (2012) também utiliza como instrumento de pesquisa o SICOGEA geração 3 com o objetivo de verificar a sustentabilidade ambiental com a aplicação de uma lista de verificação buscando identificar o índice de sustentabilidade ambiental de empresas. Diversos estudos realizados demonstram a importância da utilização de um sistema de gestão ambiental com o objetivo de garantir a sustentabilidade em edificações. Rodrigues (2016) utiliza o SICOGEA geração 3 para identificar a sustentabilidade ambiental em edifícios de um Centro de Ensino em uma Instituição Pública Federal.

Conforme Adams (2013), a sociedade espera que as universidades, alunos e professores estejam na vanguarda de projetos que possuem impacto positivo para as pessoas e as organizações. As universidades têm uma influência significativa sobre os futuros líderes e professores. Além de influenciar através da educação, investigação e transferência de conhecimento, motivam indiretamente pelo exemplo de gestão e desempenho de sustentabilidade.

A sustentabilidade é um tema interdisciplinar, que aponta para a inovação de processos, englobando uma dinâmica de participação e compreensão das potencialidades e carências da sociedade, criando uma perspectiva interativa que viabiliza a sua aplicação. Assim, o papel da educação é transformar a sociedade e adequar às condições de vida, criando espírito crítico e visão global.

A Responsabilidade Social e Ambiental deve ser vista e entendida em uma perspectiva multidimensional, devido às várias possibilidades de uso. Três dimensões que podem ser consideradas importantes: a primeira é o envolvimento das questões políticas, no sentido da postura ética dos legisladores em seus diferentes níveis federativos. Segundo, está ligado às questões econômicas com os envolvimento dos agentes, tanto os produtores como os consumidores. O terceiro passo está interligado a questões sociais, definidas pelas desigualdades (LIMA et al., 2014).

O termo universidade sustentável tem sido utilizado para nomear uma universidade que visa à sustentabilidade em todos os seus aspectos, isto é, ensino, pesquisa e extensão. Entretanto, este termo engloba diversas características, como a estrutura e a gestão da universidade. De acordo com Boca Santa e Pftischer (2016), edificações sustentáveis são características para que uma universidade seja considerada sustentável.

Portanto, a partir dessas informações, a problemática desta pesquisa fica resumida na seguinte questão-problema: como está a sustentabilidade ambiental de edifícios em um Instituto Federal de Ensino Paranaense? Nesta perspectiva o objetivo geral desta pesquisa é avaliar a

sustentabilidade ambiental em Edificações Sustentáveis de um campus de um Instituto Federal de Ensino Paranaense, utilizando um sistema de gestão ambiental. Para atender este objetivo têm-se os seguintes objetivos específicos: analisar o índice de sustentabilidade ambiental em edificações da instituição baseado em uma lista de verificação; identificar e sugerir medidas que auxiliem na minimização de danos causados pelo processo de prestação de serviços da instituição de ensino ao meio ambiente e à sociedade.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O referencial teórico da presente pesquisa é composto pelos seguintes temas: Edificações Sustentáveis; Gestão Ambiental; Sistema Contábil Gerencial; e 5W2H: Plano Resumido de Gestão Ambiental.

2.1 Edificações sustentáveis

Conforme a Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (2008), para que um empreendimento seja sustentável, deve ter em vista quatro princípios básicos:

- Ser ecologicamente correto;
- Ser economicamente viável;
- Ser socialmente justo;
- Ser culturalmente aceito.

A construção sustentável tem como objetivo aplicar esses mesmos princípios ao processo de planejamento e execução de obras, propondo soluções aos principais problemas ambientais de nossa época, buscando explorar menor quantidade de matéria e energia, causar menos poluição e produzir menos resíduos, respeitando e zelando pelas pessoas envolvidas (SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE, 2008).

Ressalta-se que o conhecimento sobre construção sustentável deve estar presente desde o estudo de viabilidade técnica, quando já devem ser considerados aspectos interdisciplinares do processo de projeto, de execução da obra, de utilização, manutenção e principalmente da conservação da construção durante todo o seu ciclo de vida útil - os quais garantirão a sua sustentabilidade (SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE, 2008).

Segundo Sousa (2012), a construção sustentável surge como sendo um processo pelo qual o setor da construção responde à necessidade de satisfazer os requisitos do desenvolvimento da sociedade através da redução do consumo de recursos, da produção de resíduos e das emissões de gases poluentes. Portanto, o setor de construção tem uma importância significativa no atendimento às metas de desenvolvimento sustentável estabelecida, por ser considerado um gerador de resíduos em todas as fases de um empreendimento.

Mourão e Pedro (2012) apontam que a arquitetura ecológica tem sido uma resposta multifacetada à necessidade de tornar os edifícios menos vulneráveis à situação de crise ambiental e menos prejudiciais ao ambiente.

Para Medeiros (2012), uma construção sustentável pode elevar seus custos de execução em média de 5 a 8% do que é gasto normalmente, porém em benefício dos requisitos sustentáveis implantados na edificação em longo prazo, tem-se uma economia e qualidade de vida em função de fatores como, por exemplo, redução de uso de recursos não renováveis; diminuição de custos de manutenção operacional; redução da pegada ecológica da obra; eficiência energética e redução do desperdício de materiais.

Na literatura internacional há algumas diferenciações entre os termos edifícios sustentáveis e edifícios verdes. Edifícios sustentáveis são edifícios com técnicas construtivas amigas do meio ambiente, visando à sustentabilidade em todo ciclo de vida do edifício, porém, sem

certificação ambiental. Já edifícios verdes abrangem todas as características citadas anteriormente, porém, com certificação (NILASHI et al., 2015).

Assim, o conhecimento necessário para a construção sustentável estimula a busca por novas tecnologias e promove o surgimento de oportunidades de mercado com a prática da inovação como estratégia. Além disso, gera uma série de benefícios para os envolvidos, tanto para usuários quanto para empreendedores, o meio ambiente e a população em geral.

2.1.1 Requisitos para a sustentabilidade nos edifícios

Construir sustentavelmente significa reduzir o impacto ambiental, diminuir o retrabalho e desperdício, garantir a qualidade do produto com conforto para o usuário final, favorecer a redução do consumo de energia e água, contratação de mão de obra e uso de materiais produzidos formalmente, reduzir, reciclar e reutilizar os materiais (LEITE, 2011).

Leite (2011) afirma também, que é preciso pensar a construção no que diz respeito a três campos, questão econômica, social e ambiental de forma conjunta, só assim se atinge a sustentabilidade. O aproveitamento da energia solar e água de chuva, utilização de ventilação e luz natural é boas práticas sustentáveis que estão relacionadas com os três campos.

De acordo com Leite (2011), o primeiro ponto necessário para que se produza uma construção sustentável é a adesão de todos os envolvidos, fazendo com que em cada um dos parâmetros exigidos sejam atendidos no maior grau possível. Mas é necessário também que a indústria de apoio, que alimenta a construção com materiais e bens também esteja envolvida, produzindo materiais ecológicos que reduzam o impacto gerado na sua produção e distribuição.

Uma construção sustentável deve reunir uma série de características, que dependendo do nível de eficiência de cada uma delas, será definido o grau de sustentabilidade adotado (SILVA, 2010):

- Economizar energia e água: para isso existe uma grande diversidade de recursos e tecnologias;
- Assegurar a salubridade dos edifícios: maximizando a ventilação e iluminação natural onde for possível;
- Maximizar a durabilidade dos edifícios: com pequenos investimentos na fase de concepção e construção é possível ampliar bastante o ciclo de vida dos edifícios. Quanto maior for o ciclo de vida de um edifício, maior será o período de tempo, durante o qual, os impactos ambientais produzidos durante a fase construção serão amortizados;
- Utilizar materiais ecoeficientes: os materiais ecoeficientes são todos que durante o ciclo de vida, desde a fase de extração até a devolução ao meio ambiente, possuem baixo impacto ambiental;
- Minimizar a produção de resíduos: a diminuição da produção de resíduos pode ser conseguida através de um correto acondicionamento e armazenagem dos materiais, e com a utilização de sistemas pré-fabricados;
- Ser econômica: uma construção só pode ser sustentável se depois de integrados os princípios anunciados nos itens anteriores, se consiga compatibilizar o seu custo com os interesses do dono da obra e dos potenciais utilizadores.

Carvalho (2013) afirma que para a edificação ser considerada sustentável, deve focar nas seguintes questões: tratamento dos resíduos da construção, operação e demolição; eficiência na utilização dos recursos como minimização dos impactos da mineração e redução do consumo de solo e água; conservação e consumo eficiente de energia; e disponibilização de um ambiente interno saudável.

2.2 Gestão ambiental em edifícios

A sustentabilidade envolve cuidados com o processo produtivo, tanto na entrada (uso de energia, água e demais insumos) quando na saída (produto final e seu consequente impacto no meio ambiente). A organização deve se responsabilizar por todo ciclo de vida dos produtos ou serviços, desde a concepção até o descarte final, visando impedir que materiais não reutilizáveis se convertam em agentes poluidores.

O gerenciamento do impacto ambiental implica conhecer a sua dimensão. Além disso, é necessário manter um relacionamento ético e dinâmico com os órgãos de fiscalização e trabalhar a conscientização como base para a atitude proativa, disseminando-a por toda a instituição.

O relatório de sustentabilidade é resultado de um processo colaborativo que visa auxiliar na gestão da sustentabilidade da instituição. A disponibilidade do relatório ao público gera transparência às metas, ações definidas e áreas de fraco desempenho identificadas. Relatórios que indicam desempenho desfavorável podem aumentar a confiança na instituição, desde que sejam identificadas medidas para melhorar as condições apontadas (ADAMS, 2013).

A gestão ambiental inicia-se quando se é possível à organização implantar um planejamento, promovendo ações com adaptações ou modificações no ambiente natural, de forma a ajustá-lo às necessidades individuais ou coletivas de uma determinada comunidade. Assim, o elemento humano é o grande transformador do ambiente natural, provendo adaptações nas mais variadas localizações climáticas, geográficas e topográficas (PHILIPPI JR et al., 2014).

Portanto, a incorporação da Gestão Ambiental nas organizações permite a assimilação de práticas ambientais sustentáveis, a elaboração de produtos e serviços tecnologicamente limpos e a compreensão, por parte de todos que a compõem, de que a poluição resultante de suas atividades agride a qualidade de vida das pessoas, gera custos para as instituições, para o meio ambiente e para a sociedade (BRITO, 2015).

Rodrigues (2016) avaliou a sustentabilidade ambiental em um centro de ensino de uma instituição pública federal catarinense. O método utilizado foi o SICOGEA geração 3 e posteriormente aplicado o Plano Resumido de Gestão Ambiental – 5W2H, constatando um nível de sustentabilidade global regular de 44%, demonstrando que atende somente à legislação. Os resultados obtidos com a aplicação do 5W2H indicam que o centro de ensino precisa desenvolver um programa de gestão ambiental e ações na área de sustentabilidade ambiental.

2.3 Sistema Contábil Gerencial Ambiental – SICOGEA

O Sistema Contábil Gerencial Ambiental - SICOGEA, foi inicialmente aplicado e testado em uma cadeia produtiva de arroz, como resultado da tese de doutorado de PFITSCHER (2004). É uma ferramenta de gestão ambiental, que une a Contabilidade, através de controles, ao meio ambiente. O objetivo deste sistema é gerar informações ao gestor sobre os impactos das suas ações sobre o meio ambiente, social e econômico.

Pfitcher (2004) afirma que a adoção de um sistema de gestão ambiental busca o estilo mais adequado de equilíbrio e sustentabilidade para a organização, que é o comprometimento de todos os envolvidos nos processos. O sistema ocorre em três etapas: interação da cadeia produtiva ou de prestação de serviços, gestão de controle ecológico, e gestão da contabilidade e controladoria ambiental.

Coelho et al. (2011) descreve as três etapas do SICOGEA. A primeira, que se refere à interação da cadeia produtiva, procura identificar o processo de produção, as necessidades e verificar possíveis danos ao meio ambiente em cada atividade. Na segunda etapa, gestão de controle ecológico, identificam-se os setores do processo de produção que possam causar impactos ambientais. A terceira etapa corresponde à gestão da contabilidade e controladoria ambiental, onde são investigados e mensurados aspectos financeiros, econômicos e

operacionais, gerando informações para se obter novas formas que contribuam com o meio ambiente.

De acordo com Belan (2015), o Sistema Contábil Gerencial Ambiental permite a análise da gestão da sustentabilidade subsidiando a tomada de decisões e gerenciando aspectos ambientais, sociais e econômicos para a melhoria do nível de sustentabilidade institucional. Assim, a instituição pode proporcionar à sociedade melhorias na qualidade de vida e dos serviços prestados aos cidadãos, contribuindo para o desenvolvimento organizacional, face aos resultados que poderão ser observados após sua aplicação.

2.4 Plano Resumido de Gestão Ambiental – 5W2H

O 5W2H é concebido para servir como uma ferramenta de qualidade e para estruturar suas sugestões de melhorias, indicando responsáveis, formas de atuações, prazos e locais a serem introduzidas às contribuições, conforme ordem de prioridade encontrada ao longo do estudo (PFITSCHER, 2004).

Assim, para cada aspecto considerado deficitário, são aplicadas questões da ferramenta 5W2H conforme Quadro 1:

Quadro 1 - 5W2H: Plano resumido de gestão ambiental

What? O quê?	Qual a questão que se deseja melhorar
Why? Por que?	O motivo pelo qual a mudança de atitude é necessária
When? Quando?	O prazo para que as mudanças efetivem-se
Where? Onde?	Em qual parte da organização as medidas são aplicáveis
Who? Quem?	Quem deve ser o responsável pelo novo plano
How? Como?	Como operacionalizar as mudanças de atitude
HowMuch? Quanto?	Consiste em um orçamento inicial da quantidade de capital que será necessário para que as novas atitudes sejam postas em prática

Fonte: Adaptado de Pfitscher (2004)

O 5W2H baseia-se em um plano de ação que busca a solução de problemas através de questões relacionadas a uma determinada atividade do processo produtivo. É uma ferramenta que considera todas as atividades a serem executadas a fim de que sejam implantadas de forma organizada. Através dessa técnica o gestor pode realizar o monitoramento das atividades, visualizando rapidamente o status das tarefas bem como os responsáveis e demais informações sobre determinada ação (PEREIRA, 2013).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste tópico é apresentado o enquadramento desta pesquisa e a trajetória metodológica, que descreve o SICOGEA.

3.1 Enquadramento metodológico

A metodologia quanto aos objetivos considera-se descritiva. As pesquisas do tipo descritivas têm o propósito de descrever as características de uma determinada população ou fenômeno (GIL, 2010).

No que se refere aos procedimentos técnicos, à pesquisa é realizada através de estudo de caso. Conforme Gil (2010) é o método de pesquisa mais utilizado pelos pesquisadores e deve ser usado em estudos profundos e exaustivos de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. Pode ser definido como um método de investigação de fenômenos contemporâneos dentro de um contexto real, onde não são perceptíveis os limites entre o contexto e o fenômeno.

Considerando as características da pesquisa, optou-se pela abordagem qualitativa que de acordo com Creswell (2010), emprega diferentes concepções filosóficas, estratégias de investigação e métodos de coleta, análise e interpretação de dados. Os procedimentos

qualitativos baseiam-se em dados de texto e imagem, tem passos singulares na análise dos dados e se valem de diferentes estratégias de investigação.

3.2 Trajetória metodológica

A trajetória metodológica divide-se em três fases. A primeira fase aborda a revisão teórica, contemplando a definição de edificações sustentáveis, gestão ambiental, SICOGEA e o 5W2H.

Os dados e informações utilizados foram obtidos com a coleta no local com a aplicação de questionários, fornecendo informações significativas com relação a dados difíceis de adquirir mediante pesquisas documentais. Antes da aplicação dos questionários, foi informado aos entrevistados que os dados coletados seriam utilizados exclusivamente para fins acadêmicos e permaneceriam confidenciais. Essa ação amplia a confiança de que as respostas representam informações verdadeiras dos respondentes.

Os participantes envolvidos na pesquisa foram selecionados tendo em vista a atuação na gestão do campus, pelo conhecimento com relação ao funcionamento e características da instituição. O questionário foi respondido por uma servidora da coordenadoria administrativa e um engenheiro responsável em fevereiro de 2017.

A segunda fase trata-se da análise de resultados para identificação do nível de sustentabilidade da instituição, verificando os aspectos com potencial de impactar negativamente o meio ambiente.

Na terceira e última fase é apresentado o Plano Resumido de Gestão Ambiental – 5W2H como instrumento para direcionamento de alternativas e correção de desvios ambientais e sociais. A ferramenta 5W2H auxilia no planejamento da gestão ambiental, pois contribui para a implantação de soluções para as questões consideradas deficitárias.

3.2.1 Aplicação do SICOGEA

Para o presente estudo foi aplicado parcialmente a primeira fase da terceira etapa do SICOGEA geração 3. Como instrumento para coleta de dados, foi utilizando uma lista de verificação estruturada com questionamentos separados em grupos e subgrupos.

O questionário aplicado contém 94 questões ordenadas em quatro grupos e oito subgrupos. Os grupos são divididos em: Prestação do serviço, Recursos humanos, Marketing e Finanças e Contabilidade. Os subgrupos são: Fornecedores, Ecoeficiência do Processo, Atendimento aos Acadêmicos, Gestão Estratégica, Responsabilidade Social, Indicadores Contábeis, Indicadores Gerenciais e Auditoria Ambiental.

O Quadro 2 ilustra o modelo de planilha utilizado para obtenção da pontuação em cada grupo e subgrupo:

Quadro 2: Modelo de planilha: SICOGEA – Geração 3

Lista de Verificação SICOGEA - Geração 3										
		0%	20%	40%	60%	80%	100%	Pontos Possíveis	Score	Pontos
		0	1	2	3	4	5			
1	Fornecedores									
1.1										
1.1.1										
1.1.2										
1.1.3										
1.1.4										
1.1.5										

Fonte: Adaptado de Pfitscher (2004); Nunes (2008) *apud* UHLMANN (2010); Rodrigues (2016)

Depois de obtidos os pontos de cada grupo e subgrupo realiza-se o cálculo para identificação do índice de sustentabilidade global, que consiste em um percentual geral de tudo que foi analisado. Para esse cálculo é utilizada a fórmula apresentada no Quadro 3:

Quadro 3: Cálculo do Índice de sustentabilidade

Índice de sustentabilidade	
Pontos possíveis	X
Pontos alcançados	Y
Score	$(Y/X) * 100 = Z\%$

Fonte: Adaptado de Pfitscher (2004); Nunes (2008) *apud* UHLMANN (2010); RODRIGUES (2016).

O cálculo do índice de sustentabilidade tem o objetivo de demonstrar qual o desempenho de cada grupo e o índice de sustentabilidade global da instituição. O Quadro 4 mostra os parâmetros utilizados para avaliação da sustentabilidade, que é calculada confrontando os pontos alcançados com os pontos possíveis, sendo aplicada individualmente em cada grupo e subgrupo.

Quadro 4: Avaliação da sustentabilidade e do desempenho ambiental

Resultado	Sustentabilidade	Desempenho: Controle, incentivo, estratégia
Inferior a 20%	Péssimo	Pode estar causando grande impacto
Entre 20,1% a 40%	Fraco	Pode estar causando danos, mas surgem poucas iniciativas
Entre 40,1% a 60%	Regular	Atende somente a legislação
Entre 60,1% a 80%	Bom	Além da legislação, busca valorizar o meio ambiente
Superior a 80%	Ótimo	Alta valorização ambiental

Fonte: Pfitscher (2004); Nunes (2008) *apud* UHLMANN (2010).

O resultado encontrado pelo cálculo do índice de sustentabilidade indica a classificação e desempenho da instituição, obtendo o grau de sustentabilidade e desempenho ambiental da instituição estudada.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base nos procedimentos de coleta e tratamento dos dados apresentados foram obtidos os resultados e posteriormente apresentado o Plano Resumido de Gestão Ambiental – 5W2H.

4.1 Breve histórico da instituição

A instituição analisada possui ensino público e gratuito, voltada à educação superior, básica e profissional. Foi criada no ano de 2008 e possui 21 *campi* no estado do Paraná. Atualmente, a instituição contempla mais de 23 mil estudantes nos cursos de modalidade presencial e à distância.

O campus analisado fica na cidade de Foz do Iguaçu, oferecendo 5 cursos técnicos e 3 cursos superiores, atendendo 700 alunos de cursos presenciais e 220 da modalidade de Ensino à Distância.

4.2 Aplicação do SICOGEA

O índice de sustentabilidade global da instituição apresentou resultado de 61% conforme o Quadro 5. Esse índice é considerado bom, atendendo além da legislação e buscando a valorização do meio ambiente.

Quadro 5: Índice de sustentabilidade por grupos-chave e subgrupos

Índice de sustentabilidade por grupos-chave e subgrupos			
Grupos-chave e subgrupos	Pontos possíveis	Pontos alcançados	Escore
1 Prestação do serviço	89	55	62%
a) Fornecedores	11	7	64%
b) Ecoeficiência do processo	78	48	62%
2 Recursos humanos	9	4	44%
3 Marketing	20	14,6	73%
c) Atendimento aos acadêmicos	14	8,8	63%
d) Gestão estratégica	6	3,2	53%
e) Responsabilidade Social	5	2,6	52%
4 Finanças e Contabilidade	18	9,2	51%
f) Indicadores contábeis	6	4,2	70%
g) Indicadores gerenciais	6	2,4	40%
h) Auditoria ambiental	6	2,6	43%
Total	136	82,8	61%

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

O grupo-chave “Prestação do serviço” obteve grau de sustentabilidade de 62%. Esse resultado é considerado bom demonstrando que a instituição possui bom comprometimento com o meio ambiente.

De acordo com Souza et al. (2015), a instituição deve adotar critérios de sustentabilidade buscando a contratação mais vantajosa, gerando menos impactos ambientais, utilizando materiais recicláveis e que consumam menor quantidade de matéria-prima e energia. Assim, a aplicação de licitações sustentáveis visa a integração das necessidades ambientais sociais em todos os estágios do processo de licitação.

Nesse sentido, o subgrupo “Fornecedores” apresentou grau de sustentabilidade de 64%, apesar da maior parte dos fornecedores não possuir prática de coleta de materiais usados para reciclagem, alguns oferecem alternativas para tratamento dos resíduos. A adoção de critérios para compras sustentáveis bem como a avaliação do ciclo de vida do produto adquirido contribuem para minimizar os impactos causados pelos produtos e serviços contratados.

Com o objetivo de melhorar o índice observado neste subgrupo, a instituição pode coordenar análises técnicas nos procedimentos de compras para elaborar critérios de sustentabilidade de modo específico e prático, que podem ser implantados na forma de manuais próprios.

O estudo de Rodrigues (2016), que avaliou a sustentabilidade ambiental em um centro de ensino de uma instituição pública federal catarinense, demonstrou índice de sustentabilidade de 31% para o subgrupo “Fornecedores”. O baixo desempenho reflete a utilização do critério de menor custo na decisão de seleção dos fornecedores excluindo outros métodos sustentáveis, demonstrando falta de iniciativas relacionadas aos preceitos de sustentabilidade.

Já o subgrupo “Ecoeficiência do processo” possui peso 2 devido aos itens que o compõe serem indispensáveis para que um edifício possa ser considerado sustentável. Neste item são abordadas questões referentes à energia, resíduos, preservação do meio ambiente, entre outros.

O grau resultante foi de 62%, com destaque para algumas pontuações máximas, como exemplo, a instituição possuir órgão próprio para edificações auxiliando em todo planejamento e execução necessária à melhoria contínua dos processos na instituição. Outro destaque é a conservação de áreas verdes no campus e preservação de espécies nativas, auxiliando na manutenção da qualidade térmica.

Observa-se uma preocupação da instituição em soluções locais como a utilização de lixeiras para coleta seletiva, para auxiliar na redução da quantidade de resíduos que seriam coletados e encaminhados aos aterros sanitários. Apesar disso, ainda é necessária a criação de áreas para disposição dos resíduos como containers para armazenamento para o lixo seco (material reaproveitável) e para lixo molhado (orgânico).

De acordo com Garlet et al. (2015), deve ser realizado planejamento para o projeto de iluminação natural sob o aspecto da sustentabilidade desde a elaboração do empreendimento, diminuindo assim custos e gastos com recursos auxiliando na criação de ambientes economicamente viáveis.

Observa-se que a iluminação natural dentro da edificação é promovida por janelas grandes e altas, auxiliando na sensação de bem-estar, diminuindo o uso de iluminação artificial durante o dia e contribuindo para a redução do consumo de energia elétrica.

Além do edifício principal, a biblioteca da instituição possui o hall de entrada em sua totalidade envidraçado propiciando uma distribuição mais uniforme da luz natural em seu interior. Nas áreas próximas ao hall de entrada ficam as áreas de convivência da biblioteca com espaços de leitura e atendimento ao público. O uso de fontes naturais de iluminação contribui para o avanço na eficiência energética das edificações públicas.

O índice encontrado no grupo “Recursos humanos” foi de 44%, o menor índice entre os grupos, considerado regular e atendendo somente à legislação. Portanto, é necessária uma valorização e conscientização dos servidores pela questão ambiental, focando na redução de impactos ambientais e a gestão de resíduos.

Com relação ao comprometimento do corpo gerencial, observa-se que apesar dos gestores da instituição ser responsáveis pela coordenação da política ambiental, ainda faltam ações de suporte para a equipe de profissionais envolvidos. O gestor precisa auxiliar na definição das estratégias e investimentos necessários para o desenvolvimento das atividades relacionadas.

O grupo-chave “Marketing” obteve grau de sustentabilidade de 73%, sendo o maior índice entre os grupos. O resultado do grupo é considerado bom, atendendo além da legislação e buscando a valorização do meio ambiente. O grupo é composto pelos subgrupos “Atendimento aos acadêmicos”, “Gestão estratégica” e “Responsabilidade social”.

A instituição em estudo obteve um resultado satisfatório nas questões relacionadas a sinalizações e informações adequadas, acessibilidade envolvendo rampas, portas e passagens com larguras adequadas para cadeirantes e banheiros apropriados para portadores de deficiência física. Essas ações auxiliam a atingir a inclusão social, melhorando as condições de igualdade e diminuindo a discriminação.

Observa-se que o grupo “Marketing” teve resultados distintos entre o presente estudo e o índice obtido por Rodrigues (2016). Na instituição catarinense foram atingidos 32%,

influenciando no resultado a inadequação das áreas de circulação para atendimento dos acadêmicos e manobra de veículos. Além disso, não possui instalações adequadas para atividades culturais e de espaço de convivência.

Finalmente, o grupo-chave “Finanças e Contabilidade” apresentou índice de sustentabilidade de 51% considerado regular, atendendo somente à legislação. O grupo-chave compreende os subgrupos “Indicadores contábeis”, “Indicadores gerenciais” e “Auditoria ambiental”. A contribuição negativa para o grupo-chave é relacionada à falta de uma política voltada à qualidade ambiental e manuais relacionados ao tratamento de resíduos. Também contribuíram negativamente, a falta de inspeção e manutenção dos equipamentos da instituição e medidas preventivas para a qualidade ambiental.

O estudo de Rodrigues (2016), que avaliou a sustentabilidade ambiental em um centro de ensino de uma instituição pública federal catarinense, obteve índice de sustentabilidade global de 44%, demonstrando que atende somente à legislação. Nessa análise, foram observados critérios semelhantes aos utilizados no presente estudo, possibilitando um comparativo dos resultados obtidos.

Portanto, pode-se concluir que as particularidades encontradas nos dois estudos são divergentes em vários aspectos, resultando índices diferentes para cada localidade. O índice global de sustentabilidade da instituição obtido para a instituição paranaense em estudo é de 61%, considerado bom. Constata-se que o campus atende a legislação e busca a valorização do meio ambiente. Porém, alguns pontos comprovam que ainda é necessário aperfeiçoar procedimentos e melhorar a gestão relacionada aos recursos humanos da instituição.

4.3 Plano Resumido de Gestão Ambiental – 5W2H

O plano resumido de gestão ambiental envolve atitudes corretivas e ações de melhoria dos pontos deficitários, definindo metas e objetivos. O Quadro 6 apresenta a proposta para implementação de melhorias:

Quadro 6: Plano Resumido de Gestão Ambiental

Sub-grupos	What? O que?	Why? Por quê?	When? Quando?			Where? Onde?	Who? Quem?	How? Como?	How Much? Quanto custa?
			Início	Término	Avaliação				
Fornecedores	Controle de Fornecedores da instituição	Falta de gestão das compras de produtos e serviços conforme critérios sustentáveis	jun/17	out/17	nov/17	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Elaborar uma norma interna que defina os critérios sustentáveis para as compras da instituição	Não orçado
Ecoeficiência do processo	Reaproveitamento e tratamento dos resíduos gerados	Gestão dos resíduos inadequada	set/17	mai/18	jun/18	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Aprimorar a gestão e tratamento dos resíduos com acompanhamento de profissional	Não orçado
Ecoeficiência do processo	Sistema de gestão de uso da água	Falta de controle do uso da água	jun/17	out/17	nov/17	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Elaborar e implantar um sistema de gestão de uso racional da água	Não orçado
Recursos Humanos	Capacitação e comprometimento dos colaboradores com a gestão ambiental	Falta de consciência dos impactos ambientais gerados	jun/17	fev/18	mar/18	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Implantar técnicas de capacitação constante dos colaboradores	Não orçado
Gestão estratégica	Melhorar a gestão, planejamento e execução dos processos	Ausência de um sistema de gestão ambiental abrangente para os edifícios	ago/17	abr/18	mai/18	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Desenvolver um sistema de gestão ambiental efetivo para melhorar o controle da sustentabilidade	Não orçado
Indicadores gerenciais	Utilização de técnicas padronizadas para o tratamento e reutilização dos resíduos	Melhoria no controle dos procedimentos	jun/17	out/17	nov/17	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Criação de manual de procedimentos para tratamento de resíduos	Não orçado

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Dessa forma, o plano resumido de gestão ambiental foi elaborado tendo em vista as questões mais deficitárias observadas. Para elevar o índice de sustentabilidade do subgrupo “Fornecedores” sugere-se a elaboração de norma interna que defina critérios sustentáveis para as compras da instituição.

Com relação ao subgrupo “Ecoeficiência do processo” propõe-se o aprimoramento da gestão e tratamento dos resíduos com acompanhamento de profissional responsável. Também relacionado a este subgrupo, é proposto à elaboração e implantação de um sistema de gestão de uso racional da água.

Para o grupo-chave “Recursos humanos” recomenda-se a implantação de técnicas de capacitação constante dos colaboradores.

Referente ao subgrupo “Gestão estratégica” é sugerido o desenvolvimento de um sistema de gestão ambiental efetivo para o controle da sustentabilidade. Por fim, o subgrupo “Indicadores gerenciais” aconselha-se a criação de um manual de procedimentos para o tratamento de resíduos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo avaliar a sustentabilidade ambiental em Edificações Sustentáveis de um campus de um Instituto Federal de Ensino Paranaense. Por meio de questionário aplicado, verificou-se que a instituição em estudo atingiu um nível bom de desempenho ambiental com índice de sustentabilidade global de 61%. Esse resultado mostra que as práticas ambientais aplicadas atendem a legislação e buscam a valorização do meio ambiente.

Os grupos-chave e subgrupos analisados apresentaram carências que podem ser melhoradas com a utilização do Plano Resumido de Gestão Ambiental – 5W2H. Apesar disso, a instituição em estudo já está praticando estratégias ambientais para melhoria do desempenho, como por exemplo, o reaproveitamento de água; utilização de torneiras com desligamento automático; plantio e preservação de espécies nativas; e incentivo à coleta seletiva entre os colaboradores e alunos.

Existe a necessidade de discutir sobre uma forma de manter o desenvolvimento e a qualidade de vida sem agredir tanto o meio ambiente. Desta forma, a Contabilidade Ambiental se apresenta como uma ferramenta importante, com o intuito de auxiliar na gestão dos recursos referentes ao meio ambiente, permitindo ao gestor uma melhor alocação dos recursos para o atendimento à preservação ambiental e melhores resultados de suas ações.

Assim, a sustentabilidade nos edifícios não possui correlação somente com a proteção do meio ambiente, mas também com o impacto dos edifícios nos usuários. As práticas sustentáveis possuem influência para a mudança cultural de toda estrutura organizacional de maneira a incentivar pessoas e organizações.

Para futuros trabalhos sugere-se a realização de um estudo envolvendo os custos orçados para cada melhoria apontada no Plano Resumido de Gestão Ambiental, para verificar os valores referentes a cada grupo e subgrupo. Além disso, como sugestão, a realização de estudos em campus de outras cidades no estado do Paraná, a fim de se obter comparabilidade do desempenho ambiental nessas instituições.

REFERÊNCIAS

ADAMS, C. A. Sustainability Reporting and Performance Management in Universities: Challenges and Benefits. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal** 4, no. 3 (2013): 384-392 .

ALSHUWAIKHAT, Habib M.; ABUBAKAR, Ismaila. An integrated approach to achieving campus sustainability: assessment of the current campus environmental management practices. **Journal Of Cleaner Production**, [s.l.], v. 16, n. 16, p.1777-1785, nov. 2008. Elsevier BV.

BARBIERI, J. C. **Gestão Ambiental Empresarial: conceitos, modelos e instrumentos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

BELAN, A.B. **Desenvolvimento de Competências para a Sustentabilidade: Um Estudo de Caso no Instituto Federal de Santa Catarina – IFSC**. 2015. 214 f. Tese (Mestrado em Administração Universitária) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

BERNARDES, R; PFITSCHER, E. D; FREITAS, C. L. **Análise de sustentabilidade ambiental: estudo multicaso em duas empresas do setor de engenharia com a aplicação parcial do SICOGEA - geração 3**. In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 17, 2012, São Paulo. *Anais...* São Paulo: SIMPOI, 2012.

BRATKOWSKI, R. H; BEM, J. S; MORIGI, V. J. **Memória Institucional e Gestão Ambiental: Um Estudo da Biblioteca da Escola de Engenharia da UFRGS no período de 2011 a 2014**. Disponível em: <<http://www.ufpb.br/evento/lti/ocs/index.php/enancib2015/enancib2015/paper/viewFile/2787/1247>>. Acesso em: 09/02/2017.

BOCASANTA, Stephane L.; PFITSCHER, Elisete D. Universidade Sustentável: Análise Internacional sobre a Temática na Literatura Científica. **Revista Ibero-americana de Ciências Ambientais**, Aracaju, v. 8, n. 3, p.1-20, dez. 2016.

CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. **Construção Sustentável**. Disponível em: <<http://www.cbic.org.br/sites/default/files/Programa-Construcao-Sustentavel.pdf>>. Acesso em: 09/02/2017.

CASTRO-LACOUTURE, Daniel et al. Optimization model for the selection of materials using a LEED-based green building rating system in Colombia. **Building And Environment**, [s.l.], v. 44, n. 6, p.1162-1170, jun. 2009. Elsevier BV.

COELHO, E.; DI DOMENICO, D.; PFITSCHER, E. D. Análise de sustentabilidade ambiental: estudo de caso. **Revista de Informação Contábil – RIC**, 2011.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DIAS, R. **Gestão Ambiental: responsabilidade social e sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

GARLET, Eliane et al. A iluminação natural como fator de desempenho em ambientes industriais. **Rev. Adm. UFSM**, Santa Maria, v. 8, p. 24-34, ago. 2015.

GENG, Yong et al. Creating a “green university” in China: a case of Shenyang University. **Journal Of Cleaner Production**, [s.l.], v. 61, p.13-19, dez. 2013. Elsevier BV.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

GOU, Zhonghua; XIE, Xiaohuan. Evolving green building: triple bottom line or regenerative design?. **Journal of Cleaner Production**, [s.l.], v. 153, p.600-607, jun. 2017. Elsevier BV.

HUO, Xiaosen; YU, Ann T.w.; WU, Zezhou. A comparative analysis of site planning and design among green building rating tools. **Journal of Cleaner Production**, [s.l.], v. 147, p.352-359, mar. 2017. Elsevier BV.

KEELER, M.; BURKE, B. **Fundamentos de Projeto de Edificações Sustentáveis**. Porto Alegre: Artmed, 2012. 566p.

LEITE, V. F. **Certificação Ambiental na Construção Civil**. Belo Horizonte, 2011.
Disponível em: <<http://pos.demc.ufmg.br/novocecc/trabalhos/pg2/76.pdf>>. Acesso em: 02/11/2016.

LIMA, G. L.; LIMA, L. K; LIMA, S. G. B.; BAZOLI, T. N. **Responsabilidade social e ambiental**. Londrina: Unopar, 2014.

MEDEIROS, V. A. **Casa sustentável**. Cartilha casa sustentável. Sindicato de Engenheiros no Estado de Minas Gerais (SENGE). Belo Horizonte, 2012.

MOURÃO, J.; PEDRO, J. B. **Princípios de Edificação Sustentável**. Lisboa: LNEC, 2012. 226p.

MUZA, T. N.; SILVEIRA, M. L. G.; PFITSCHER, E. D. Aplicação do Sistema Contábil Gerencial Ambiental (SICOGEA) em uma Instituição Federal de Ensino e Tecnologia. *In*: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS E INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2014.

NILASHI, Mehrbakhsh et al. A knowledge-based expert system for assessing the performance level of green buildings. **Knowledge-based Systems**, [s.l.], v. 86, p.194-209, set. 2015. Elsevier BV.

NUNES, K. C. **Sustentabilidade Ambiental das Universidades: Avaliação de Seis Universidades Sediadas no Estado de São Paulo a partir da análise das informações em seus websites**. Tese (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Estadual Paulista, 2012.

PEREIRA, F. D. **Conceitos baseados no ciclo PDCA para melhoria no processo produtivo**: Estudo de caso da aplicação na manufatura de tubos em fibra de vidro. 2013. 66 f. Dissertação (Especialização em Engenharia de Produção) - Universidade de São Paulo, São Carlos, 2013.

PFITSCHER, E. D. **Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e contabilidade ambiental**: estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico. 252 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

PHILIPPI JR., A.; ROMÉRO, M. A.; BRUNA, G. C. **Uma introdução à gestão ambiental**. Curso de Gestão Ambiental. 2.ed. Barueri, SP: Manole, 2014.

PITT, Michael et al. Towards sustainable construction: promotion and best practices. **Construction Innovation: Information, Process, Management**, [s.l.], v. 9, n. 2, p.201-224, 2009. Emerald.

RODRIGUES, G. G. **Avaliação da sustentabilidade:** estudo em edificações sustentáveis em um centro de ensino de uma IES pública federal catarinense. 2016. 28 f. Trabalho de conclusão de curso - Curso de Agronomia, Centro de Ciências Agrárias, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. **Manual de Obras Públicas Sustentáveis.** 2008.

SILVA, T. A. O. **Desempenho Sustentável de Edifícios:** Estudo de caso de residência universitária no município de Feira de Santana – BA. Trabalho de conclusão de curso – Curso de Engenharia Civil, Universidade Federal de Feira de Santana, Feira de Santana. 2010.

SOUZA, Talita et al. Contratações públicas sustentáveis: uma análise do perfil das licitações de instituições públicas brasileiras. **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental Santa Maria**, v. 19, n. 2, p. 477–492, 2015.

SOUZA, P. **Construção Sustentável:** contributo para a construção de sistema de certificação. 2012. 13p. Disponível em:
<http://docentes.fct.unl.pt/ma/files/artigo_pedro_sousa_cincos_v2.pdf>. Acesso em: 12/02/2017.

VELAZQUEZ, Luis et al. Sustainable university: what can be the matter?. **Journal Of Cleaner Production**, [s.l.], v. 14, n. 9-11, p. 810-819, jan. 2006. Elsevier BV.

SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL: ESTUDO SOBRE UM PÓLO DE ENSINO À DISTÂNCIA DO ESTADO DO PARANÁ

Nayara Carolini Zamora

Acadêmica de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Catarina
naya_zamora@hotmail.com

Elisete Dahmer Pfitscher

Doutora em Engenharia de Produção
Universidade Federal de Santa Catarina
elisete.dahmer@ufsc.br

Stephane Louise Boca Santa

Mestra em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
stephanelou.bs@gmail.com

RESUMO

Uma questão observada pela população de modo geral é a utilização dos recursos naturais para a produção de bens e serviços e conseqüentemente causando impactos ao meio ambiente. A Contabilidade Ambiental surge como uma ferramenta que auxilia e contribui para o crescimento da empresa com base na sustentabilidade e protegendo o meio ambiente. A proteção do meio ambiente se tornou uma preocupação mundial, ainda mais se tratando de empresas que buscam o seu crescimento econômico sem adotar meios de produção que poderiam reduzir os danos ao meio ambiente. O presente trabalho tem por objetivo verificar a sustentabilidade ambiental de uma IES situada em um Polo EAD do estado do Paraná. Já como objetivos específicos têm-se: Verificar critérios para serem utilizados para cálculo da sustentabilidade; Verificar o índice de sustentabilidade ambiental de cada critério; Propor um Plano resumido de gestão ambiental para a IES e Polo estudado. Através de uma pesquisa bibliográfica, descritiva e qualitativa chegou-se aos seguintes resultados: existem questões a ser revisadas e pontos a ser melhorados, precisando de uma atenção especial tanto governamental como dos colaboradores, para assim serem incentivados a lutar por métodos que fortaleçam a preservação do meio ambiente junto à instituição.

Palavras-chave: Sustentabilidade ambiental; IES; EAD.

1 INTRODUÇÃO

Devido ao crescimento da economia e o desenvolvimento do mercado, o meio ambiente esta sendo afetado significativamente e a sociedade busca de alguma maneira intervir não somente nas empresas, mas sim como todo, reciclar o lixo da minha casa de cada um já é importante, e essa conscientização expande-se também no meio empresarial. A contabilidade ambiental não é exatamente uma necessidade, não é obrigatória, só que pode ajudar as empresas no sentido da sustentabilidade, por isso a necessidade de pensar na sustentabilidade no meio empresarial, e para isso, pode-se utilizar a contabilidade ambiental.

De acordo com Tinoco e Kraemer (2011) o uso de bens e serviços oriundos do ambiente representa um grande declínio da biodiversidade, resultado do uso inadequado dos recursos naturais por parte dos seres humanos o que representa uma ameaça para a vida. O Brasil possui de 15 a 20% da biodiversidade do planeta, conseqüentemente sendo considerado um país rico

nesse quesito. É preciso levar em conta que é dessa biodiversidade que virão novos medicamentos, alimentos e muitos outros materiais.

A busca por soluções para a poluição, desmatamento e a utilização indevida do ambiente são constantes, atraindo as atenções para o problema e levando-o a buscar mecanismos para amenizá-lo. Nos dias atuais vem se criando uma maior consciência em relação à preservação do meio ambiente, mas ainda falta muito para que seja resolvido. Um dos maiores desafios é a implantação da contabilidade ambiental dentro das empresas, auxiliando a gestão sustentável aplicada.

Mesmo as IES não estando classificadas dentre as atividades altamente poluidoras, é notório que como quaisquer outras estruturas que atendem milhares de pessoas diariamente, elas acabam provocando vários impactos ambientais negativos, isso devido ao elevado consumo de energia, de recursos naturais, de produtos industrializados renováveis e não renováveis, da manipulação de reagentes químicos, do fomento de adensamentos demográficos, da elevada geração de resíduos sólidos e efluentes, dentre outros. É preciso planejar e desenvolver metas para minimizá-los.

Várias declarações já foram dadas com o objetivo não só de definir uma IES sustentável, como também promover a incorporação da sustentabilidade em todas as suas atividades e funções, elas surgiram a partir da Declaração de Talloires em 1990 na França. A conferência reuniu 22 líderes universitários preocupados com a degradação ambiental, a poluição e a depleção dos recursos naturais. Os líderes consideraram que o papel da universidade era crucial no aumento da consciência, conhecimento, tecnologias e ferramentas para a criação de um futuro ambientalmente sustentável (MADEIRA, 2008).

O tema Sustentabilidade Ambiental: Estudo Sobre um Pólo EaD - Ensino à Distância do Estado Paraná foi escolhido com o intuito de que seja adaptado em seus processos produtivos e seus serviços a questão ambiental, sendo a gestão ambiental uma auxiliadora no controle dos impactos ambientais causados pelas suas atividades.

Na análise de Sanches (1997, p. 54): “O enfoque da proteção ambiental, desloca, então, a dimensão ambiental do âmbito da função de produção para se tornar parte da função da administração”. Por ser considerada uma importante ferramenta de gestão de negócios, os administradores utilizam a contabilidade como auxílio à gestão ambiental.

Este trabalho busca promover a inclusão e desenvolvimento da contabilidade ambiental dentro das Instituições de Ensino, evidenciando sua importância dentro dela, através da Gestão Socioambiental.

Nesta perspectiva a problemática deste trabalho fica resumida na seguinte questão-problema: Como se encontra a sustentabilidade ambiental de uma IES situada em um Pólo EaD do estado do Paraná? Visando responder a esta problemática tem-se o seguinte objetivo geral: Verificar a sustentabilidade ambiental de uma IES situada em um Pólo EaD do estado do Paraná. Os objetivos específicos são: verificar critérios para serem utilizados para cálculo da sustentabilidade; verificar o índice de sustentabilidade ambiental de cada critério e; propor um Plano resumido de gestão ambiental para a IES e Pólo estudado.

É cada vez maior a preocupação em preservar o meio ambiente e buscar soluções para que instituições e empresas se adequem ao meio ambiente, mantendo-o preservado, sem causar nenhum tipo de impacto. O Artigo 225 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prescreve que: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

Segundo Silva e Conceição (2012, p. 4): “Através da contabilidade ambiental as empresas passam a ter uma ampla visão de como certas preocupações podem ser realizadas. O que antes era só uma preocupação isolada de grupos ambientalistas e de organizações não

governamentais pode-se dizer que a grande população já se conscientizou de que a sobrevivência de todos depende da preservação do meio ambiente”.

A sociedade tem priorizado organizações que buscam meios de preservar o meio ambiente. As instituições de ensino, tanto pública como privada possuem a obrigação de dar exemplo aos colaboradores e alunos, precisam se conscientizar em relação aos recursos naturais existentes, onde a maioria é dependente deles e pode ser que o seu uso constante possa causar a sua diminuição ou até mesmo a sua extinção, sendo prejudicial a todos. Tinoco e Kraemer (2008) descrevem que ao longo dos últimos 50 anos, os recursos naturais foram tratados como insumos no processo produtivo, especialmente no processo produtivo industrial. Hoje, para muitas instituições, já existe a preocupação com essa utilização de insumos, já que os mesmos não são renováveis.

O governo brasileiro em 1999 instituiu o Programa Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P), que, embora não tenha obrigatoriedade legal, tem sido difundida e recomendada para os entes da administração pública. Por ser recomendada aos entes da administração pública a A3P pode e deve ser aderida pelas instituições, vinculadas à administração pública, por serem, estas, centros de difusão do conhecimento e, portanto, entidades credenciadas para transmitir ações e exemplos de sustentabilidade à sociedade, através de suas práticas cotidianas.

No primeiro capítulo consta a introdução, onde descreve o tema juntamente com problema enfrentado, objetivos a ser alcançadas, justificativas do estudo, a metodologia utilizada e a limitação da pesquisa. No segundo capítulo apresenta-se a fundamentação teórica onde se tem como base para análise e a interpretação do presente estudo. No terceiro capítulo, será feita a análise de resultados obtidos perante IES estudada, bem como um breve histórico da mesma, e a aplicação da primeira fase da terceira etapa do SICOGEA. Por fim, a conclusão do estudo, além de recomendações para futuras pesquisas, e referências.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo, tem-se por finalidade apresentar conceituações teóricas acerca de temas relacionados ao estudo proposto. A seguir será apresentada a fundamentação teórica compreendendo os tópicos: Contabilidade Ambiental, Responsabilidade Social e Sustentabilidade, e Sistema de Gestão Ambiental.

2.1 Contabilidade ambiental

A luta em defesa do meio ambiente, a tentativa de modificar os padrões de consumo, tem sido muito importante na preservação ambiental. Mas para se alcançar um resultado significativo é necessário o esforço de todos para atingir o bem-estar coletivo.

Para garantir a continuidade de entidades, a contabilidade é considerada um sistema de informações tendo como objetivo o de auxiliá-las em seu gerenciamento. A contabilidade ambiental surgiu em 1970, quando empresas começaram a dar uma pequena atenção aos problemas ocasionados ao meio ambiente.

Para Marion e Iudícibus (2000, p. 53), “o objetivo da contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social”. Diante disso é possível definir a contabilidade ambiental como análise do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais), tendo como objetivo fornecer aos usuários internos e externos informações sobre os eventos ambientais que causam modificações na situação patrimonial.

De acordo com Paiva (2003), o homem precisa prestar conta a seus semelhantes, no presente e no futuro, sobre a utilização dos recursos não renováveis existentes. A ferramenta que pode prestar-se tal tarefa é a Contabilidade, aqui designada como Contabilidade Ambiental. Segundo Oliveira (2004, p. 220) “é o ramo da contabilidade que trata do reconhecimento de

todas as transações que afetam o meio ambiente e o patrimônio de empresas e organizações, sendo esta parte denominada então de ativos e passivos ambientais”.

A contabilidade ambiental é definida segundo Zanluca (2008) como o registro do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais). Fornecendo informações ambientais, podendo contabilizar os prejuízos ou benefícios que as atividades de uma instituição, empresa ou qualquer entidade, possa trazer ao meio ambiente, sendo ela boa ou ruim.

2.2 Responsabilidade social e sustentabilidade

Ter uma postura responsável para benefícios da sociedade, onde instituições e empresas visam proteger o meio ambiente diminuindo os impactos negativos. As empresas e instituições não devem apenas se preocupar com suas atividades ou com os seus processos produtivos, mas sim, se preocupar se esses processos estão agindo de forma socialmente responsável. De acordo com Kruger et al. (2013, p. 100) “a responsabilidade social e ambiental deve ser entendida como um princípio de conduta para as práticas empresariais”. Ou seja, nos processos que envolvem as atividades das entidades, devem ser analisadas e questionadas quanto a possíveis melhorias de eficiência, de desempenho, mas também para que tais processos sejam socialmente responsáveis.

Responsabilidade Social, segundo a Norma Brasileira 16001 (2004, p. 5): “[...] é a relação ética e transparente da organização com todas as suas partes interessadas, visando o desenvolvimento sustentável. O resultado do desenvolvimento sustentável é a Sustentabilidade nas dimensões ambiental, econômica e social”. A responsabilidade social é de certa forma é a responsabilidade de uma organização pelos impactos de suas decisões e atividades na sociedade ou no meio ambiente por meio de um comportamento ético e transparente.

Ao mesmo tempo em que se aprofunda o debate na comunidade acadêmica sobre a questão da responsabilidade social e da ética, cresce também, na comunidade dos negócios, o questionamento sobre a real conexão entre as práticas de responsabilidade social e o desempenho econômico e financeiro das empresas (MACHADO FILHO, 2006).

2.3 Sistema de gestão ambiental

A gestão ambiental tem como finalidade administrar as atividades econômicas e sociais utilizando os recursos naturais de maneira correta, preservando o meio ambiente e amenizando os impactos ambientais. Quando uma empresa ou uma instituição beneficia o meio ambiente, ela também está se beneficiando, atraindo mais consumidores por conta de suas ações sociais e ambientais.

Segundo Tinoco e Kraemer (2008, p. 114), gestão ambiental “é a forma pela qual a organização se mobiliza, interna e externamente, para a conquista da qualidade ambiental desejada. Ela consiste em um conjunto de medidas que visam ter controle sobre o impacto ambiental de uma atividade”. Gestão Ambiental é o sistema que inclui a estrutura organizacional, atividades de planejamento, responsabilidades, práticas, procedimentos, processos e recursos para desenvolver, implantar, atingir, analisar criticamente e manter a política ambiental. É o que a empresa faz para minimizar ou eliminar os efeitos negativos provocados no ambiente pelas suas atividades.

A gestão ambiental segundo Pfitscher (2009, p. 119) tem por escopo garantir que a empresa mantenha uma política responsável acerca dos problemas ambientais. Tais atitudes podem trazer benefícios econômicos para a entidade, uma vez que a imagem da empresa junto aos consumidores é um fator que afeta a evolução do fluxo de receitas, tendo em vista a considerável conscientização ambiental da sociedade. Também é considerada receita ambiental o ganho de mercado que a empresa obtém pela opinião pública quando do reconhecimento e preferência pelos produtos.

Segundo Tachizawa (2004, p. 142) “Política ambiental é o elemento fundamental para a implementação e o aprimoramento do sistema de gestão ambiental da organização, permitindo que seu desempenho ambiental seja mantido e aperfeiçoado”. A política implementada deve refletir o comprometimento da alta administração em relação ao atendimento às leis aplicáveis e a melhoria contínua.

O Sistema de Gestão Ambiental (SGA) é uma estrutura organizacional que permite à empresa avaliar e controlar os impactos de suas atividades, produtos ou serviços no meio ambiente.

Albuquerque e Oliveira (2009) apontam algumas vantagens propiciadas pela implantação de um SGA:

- Economizar por meio da conservação de matérias-primas e insumos;
- Satisfazer as expectativas ambientais dos clientes;
- Satisfazer os critérios para empréstimos bancários;
- Limitar aspectos de operações de riscos;
- Obter seguros a custo mais baixo; e
- Manter boas relações com a vizinhança.

Segundo Pfitscher (2004, p. 53), “a adoção de um SGA normalmente encaminha a empresa para uma melhor estabilidade e sustentabilidade, pois estabelecem um comprometimento maior entre todos os envolvidos”. O SGA destaca-se por compor práticas de gestão operacional destinadas a facilitar a visualização de possíveis falhas operacionais que influenciem as práticas de gestão ambiental da empresa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O trabalho foi elaborado através de procedimentos técnicos bibliográficos, consultas a artigos científicos e monografias, sites da internet e livros referentes ao tema. Com a utilização da pesquisa bibliográfica terá uma melhor solução da problemática em estudo. Segundo Raupp e Beuren (2003, p. 80), “a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, da mesma forma como em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que se tomamos conhecimento sobre a produção científica existente”. A pesquisa bibliográfica é uma etapa fundamental em todo trabalho científico que influenciara todas as etapas de uma pesquisa. Consistem no levantamento, seleção, fichamento e arquivamento de informações relacionadas à pesquisa.

Quanto à abordagem do problema será de forma qualitativa, Richardson (1999, p. 80) diz que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos”. A pesquisa qualitativa não se preocupa com representações numéricas, mas sim, com o aprofundamento da compreensão e esclarecimentos de um grupo social, de uma organização, de uma instituição etc. Segundo Vergara (2000, p. 47), “a pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza”.

O trabalho foi elaborado através de um estudo sobre um Polo de Ensino a distância no Noroeste do Paraná e o método utilizado foi o SICOGEA, sendo assim, aplicado com o objetivo de identificar e analisar os dados em relação ao índice de sustentabilidade da IES estudada. A partir dos dados alcançados será possível destacar onde esta instituição necessita de mais atenção quanto a sua responsabilidade perante o meio ambiente fazendo assim uma reflexão perante o assunto.

Para a aplicação da primeira fase da terceira etapa do SICOGEA, foi utilizada a lista de verificação para a realização da pesquisa. A lista de verificação foi aplicada junto a funcionários da instituição, sendo assim exposta pela pesquisadora a importância do trabalho proposto, tendo algumas questões fora da realidade da IES. Com os dados obtidos, chegando ao índice de

sustentabilidade, será avaliado em quais pontos se faz necessário o investimento e uma maior atenção da instituição, com o intuito de torná-la cada vez mais sustentável de maneira a reduzir impactos negativos no meio ambiente. Com posse dos resultados, será elaborado um Plano Resumido de Gestão Ambiental – 5W2H.

O Sistema Contábil Gerencial Ambiental - SICOGEA foi desenvolvido por Pfitscher (2004), em sua tese de doutorado, com o intuito de ajudar os gestores na percepção das questões ambientais e sociais. Além de ser um sistema para gerenciar impactos ambientais com o envolvimento da Contabilidade e Controladoria Ambiental.

De acordo com Pfitscher (2004, p. 51) “ao realizar um Sistema de Gestão Ambiental visa-se uma melhor estabilidade e sustentabilidade, pois há que se obter um comprometimento de todos os envolvidos. Para tanto, desenvolve-se um sistema de princípios em busca de vantagens competitivas, organizacionais, entre outras”.

O SICOGEA possui três etapas: Integração da Cadeia; Gestão de Controle Ecológico e Gestão da Contabilidade e Controladoria Ambiental. Conforme apresentação no quadro 1:

Quadro 1: Etapas do SICOGEA

Etapas do Sistema	Descrição
Integração da cadeia produtiva	Envolvimento da cadeia produtiva. Alinhamento da cadeia de suprimentos envolvendo a identificação das necessidades dos clientes e fornecedores. Pode também ser considerado o <i>input</i> para o processo de gestão ambiental, ou seja, verificar as degradações causadas em cada atividade e sua formação como um evento econômico.
Gestão de Controle Ecológico	Implementação da gestão ecológica e dos processos para a certificação e evitar esforços no sentido de reduzir ou eliminar impactos ambientais.
Gestão da Contabilidade e Controladoria Ambiental	Avaliação dos efeitos ambientais capazes de relacionar aspectos operacionais, econômicos e financeiros da gestão (investigação e mensuração); avaliação dos setores da empresa (informação) e implementação de novas alternativas para a continuidade do processo (decisão).

Fonte: Pfitscher (2004, p. 103).

Neste estudo será utilizada a primeira fase da terceira etapa do SICOGEA, mais especificamente, a lista de verificação.

A aplicação do Plano resumido de gestão ambiental - 5W2H vem como uma proposta para os gestores da empresa administrar suas atividades com coerência também na área ambiental.

A ferramenta 5W2H contribui para o planejamento de gestão ambiental, uma vez que concorre para a implantação de soluções. Apresenta-se abaixo um modelo de plano resumido de gestão ambiental:

Quadro 2: Plano resumido de gestão ambiental

What (O quê)?	Tratamento e reutilização dos resíduos sólidos.
Why (Por quê)?	Evitar impacto agravante.
When (Quando)?	Um ano.
Where (Onde)?	Administrador da empresa e extensionistas.
Who (Quem)?	Receita total do arroz ecológico
How (Como)?	Acompanhamento da construção de um silo e pesquisa de mercado para venda de resíduos sólidos.
How much (Quanto custa)?	Valores não orçados.

Fonte: Adaptado de Pfitscher (2004, p. 81).

O 5W2H, não tem a pretensão de sanar todos os problemas ligados à área ambiental nem ser completamente aceito pelos gestores, mas sim de propor algumas ações pontuais que se revelaram deficitárias dentro do estudo da sustentabilidade juntamente com o auxílio do SICOGEA.

Acredita-se que adotando este plano resumido de gestão ambiental a empresa possui condições de melhorar a sustentabilidade ambiental, e conseqüentemente, melhorar sua sustentabilidade ambiental global.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste tópico abordam-se as características do Polo estudado, um breve histórico do Polo pesquisado, os resultados da aplicação do SICOGEA – Geração 3 e o Plano Resumido de Gestão Ambiental.

4.1 Breve histórico da IES e do polo estudado

A IES do presente estudo, foi idealizada em 2005/2006, localizada no noroeste do Paraná, sendo criada oficialmente através da Lei 077/2008, atendendo às necessidades da comunidade para ofertar o Ensino Superior no Município através do programa Universidade Aberta do Brasil, ofertado pelo MEC/CAPES/UAB em convênio com as IES (federais e estaduais) para ofertar na modalidade em EAD os cursos destinados à formação de professores, sendo o Polo uma unidade operacional para o desenvolvimento descentralizado de atividades didático-pedagógicas e administrativas, relativo aos cursos e programas ofertados a distância.

O Polo foi instalado oficialmente em 20/06/2008, para a sua implantação a Administração Municipal buscou parcerias com a Itaipu Binacional, Usina Santa Terezinha e Caixa Econômica Federal, com a doação de recursos e de equipamentos para a instalação do Polo.

De início o Polo funcionou precariamente em prédio locado. Em agosto de 2011 a administração municipal construiu o prédio próprio onde hoje, funcionam as dependências do mesmo, com estrutura adequada para atendimento que se destina, contando hoje com 700 alunos matriculados, oriundos de convênios com diversas IES. O Polo hoje oferta 05 graduações em licenciatura, 03 bacharelados, 14 especializações e 03 cursos técnicos.

Esta instituição é de Ensino Superior Público e Gratuito, sendo o mesmo custeado exclusivamente com recursos próprios pela mantenedora que é poder público municipal.

4.2 Aplicação da primeira fase da terceira etapa do SICOGEA

A aplicação da primeira fase da terceira etapa do SICOGEA permitira demonstrar o grau da sustentabilidade da IES estudada, através de um questionário denominado lista de verificação.

Para a aplicação do SICOGEA, foi utilizada a lista de verificação para fazer a avaliação socioambiental da instituição estudada, sendo assim adaptada de acordo com a realidade da instituição em estudo.

O nível de sustentabilidade foi avaliado de acordo com os seguintes critérios: Prestação de Serviços (Fornecedores, Ecoeficiência do processo), Recursos Humanos, Marketing (Atendimento aos acadêmicos, Gestão Estratégica, Responsabilidade Social), Finanças e Contabilidade (Indicadores Contábeis, Indicadores Gerenciais, Auditoria Ambiental).

O nível de sustentabilidade e o desempenho ambiental da instituição foram obtidos de acordo com as informações fornecidas da mesma. As respostas foram avaliadas conforme os seguintes critérios do quadro 3.

Quadro 3: Desempenho ambiental

Resultado	Sustentabilidade	Desempenho: Controle, incentivo, estratégia
Inferior a 20%	Péssimo	Pode estar causando grande impacto
Entre 20,1% a 40%	Fraco	Pode estar causando danos, mas surgem poucas iniciativas
Entre 40,1% a 60%	Regular	Atende somente a legislação
Entre 60,1% a 80%	Bom	Além da legislação, busca valoriza o meio ambiente
Superior a 80%	Ótimo	Alta valorização ambiental

Fonte: adaptado de PIERI, FREY e PFITSCHER (2010).

A partir dos dados e resultados obtidos com a pesquisa, será feita a interpretação para um melhor entendimento a respeito do assunto, primeiramente a interpretação será do grupo-chave prestação de serviço, em seguida os demais, recursos humanos, marketing, finanças e contabilidade. Diante das interpretações será possível observar onde a instituição está encontrando maiores dificuldades em alguns níveis de sustentabilidade, necessitando assim não somente de uma adequação do espaço físico como uma preparação maior dos colaboradores para questões ambientais.

Tabela 1: Verificação dos resultados

Grupo-chave e Subgrupos	Pontos Possíveis	Score	Pontos	Resultado Sustentabilidade
1) Prestação do Serviço	88	40%	35	Regular
a) Fornecedores	10	70%	7	Bom
b) Eco eficiência do Processo	78	36%	28	Fraco
2) Recursos Humanos	9	56%	5	Regular
3) Marketing	20	69%	13,8	Bom
c) Atendimentos aos Acadêmicos	14	70%	9,8	Bom
d) Gestão Estratégica	6	33%	2	Fraco
e) Resp. Social	5	40%	2	Fraco
4) Finanças e Contabilidade	35	2%	0,6	Péssimo
a) Indicadores Contábeis	17	4%	0,6	Péssimo
b) Indicadores Gerenciais	6	0%	0	Péssimo
c) Auditoria Ambiental	12	0%	0	Péssimo

Fonte: Elaborada pelos autores (2017).

O grupo-chave Prestação de serviço apresenta o melhor grau de sustentabilidade, porém está classificado como regular. Os fornecedores possuem um índice bom, já eco eficiência do serviço prestado possui um índice fraco, a prestação de serviço pode ser prejudicial a instituição, é preciso buscar alternativas para evitar futuros danos. Diante dos dados conclui-se que não há uma preocupação significativa em relação a materiais e serviços ecologicamente corretos, necessitando assim o incentivo a preservação do meio ambiente.

Ao analisar o grupo-chave Recursos Humanos da instituição, observa-se que o corpo docente está qualificado e a instituição está atendendo a legislação, atingindo uma pontuação de 56%, mas a conscientização dos profissionais precisa ainda ser mais significativa.

No grupo-chave Marketing ao analisar os atendimentos aos acadêmicos foi atingido um nível bom com uma pontuação de 70%, realizado através de pesquisa e consultas a alunos da instituição. A Gestão Estratégica da instituição atingiu uma pontuação de 33%, considerada fraca, faltam iniciativas para a gestão ambiental. O subgrupo Responsabilidade Social na instituição atingiu uma pontuação de 40%, também considerado um nível fraco, faltam ações a serem realizadas pela instituição e alunos para poder despertar a conscientização ambiental.

No último grupo-chave Finanças e Contabilidade o índice de sustentabilidade encontrado foi de 2%, considerada péssima. No critério referente a indicadores contábeis, o índice de sustentabilidade encontrado foi de 4%, Indicadores gerenciais 0%, Auditoria Ambiental 0%, são índices que demonstram que se a instituição não der uma atenção especial à contabilidade ambiental poderá causar futuros danos ao meio ambiente.

O baixo índice de sustentabilidade indica a necessidade de investimento e recursos para a instituição, tendo que priorizar métodos que colaboram o bem-estar no meio ambiente.

O plano resumido de gestão ambiental envolve atitudes corretivas e ações de melhoria dos pontos deficitários, definindo metas e objetivos. O Quadro 4 apresenta a proposta para implementação de melhorias:

Quadro 4: Plano Resumido de Gestão Ambiental

What? O que?	Why? Por quê?	When? Quando?			Where? Onde?	Who? Quem?	How? Como?	How Much? Quanto custa?
		Início	Término	Avaliação				
Aperfeiçoamento nas questões de prestação de serviço	Melhoria na qualidade do atendimento	jan/18	dez/18	jan/19	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Discussão entre gerentes objetivando a melhoria no atendimento/ Treinamento de funcionários.	Não orçado
Gestão de resíduos	Gestão dos resíduos inadequada	fev/18	jan/19	fev/19	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Aprimorar a gestão e tratamento dos resíduos com acompanhamento de profissional	Não orçado
Gestão da energia	Falta de controle do uso da energia	mar/18	fev/19	mar/19	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Elaborar e implantar um sistema de gestão de uso racional da energia	Não orçado
Determinar indicadores contábeis para a gestão e contabilidade ambiental	Ausência de indicadores para controle financeiro ambiental	abr/18	mar/19	abr/19	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Implementação de sistema de gestão ambiental integrado com a contabilidade ambiental	Não orçado
Realizar periodicamente auditoria ambiental	Controle da qualidade da informação ambiental, bem como, dos	mai/18	abr/19	mai/19	Instituição pesquisada	Direção Geral da Instituição	Desenvolver um sistema de gestão ambiental efetivo para melhorar o controle da sustentabilidade	Não orçado

	processos voltados a este item.						, visando auditoria.	
--	---------------------------------	--	--	--	--	--	----------------------	--

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Dessa forma, o plano resumido de gestão ambiental foi elaborado tendo em vista as questões mais deficitárias observadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do presente estudo é possível observar que existem questões a ser revisadas e pontos a ser melhorados, precisando de uma atenção especial tanto governamental como dos colaboradores, para assim serem incentivados a lutar por métodos que fortaleçam a preservação do meio ambiente junto à instituição.

Algumas sugestões para futuros trabalhos são o interesse por parte das instituições, seus colaboradores e sociedade para com o meio ambiente, e que assim consigam atingir níveis mais elevados de sustentabilidade. A preocupação com o meio ambiente é cada vez maior e as instituições precisam ser de certa forma exemplo para sociedade para um futuro sustentável, buscando formas alternativas de utilização do meio ambiente e conscientizando com ações políticas e sociais.

A utilização do método do SICOGEA para um futuro trabalho será de grande importância para a verificação da sustentabilidade ambiental da instituição em relação aos dados obtidos no presente estudo.

Com aplicação do SICOGEA foi possível demonstrar o grau de sustentabilidade da IES estudada, onde algumas práticas estão adequadas, mas em outras, no entanto estão necessitando de melhorias e ações positivas. Percebe-se que esses impactos poderiam ser menores se houvesse conhecimento e maior interesse pela parte dos responsáveis, o que muitas vezes está aliada à falta de incentivo, desestimulando assim ações e práticas relacionadas a sustentabilidade ambiental.

Por mais que as atitudes sejam mínimas quanto ao assunto, instituições ou qualquer órgão do tipo com pequenas ações como, fazer com que a energia e a água sejam economizadas, os materiais sejam descartados ou doados de forma segura, reaproveitamento de material, contribui de maneira positiva a preservação do meio ambiente, garantindo assim um futuro melhor para todos.

Por fim, havendo um maior interesse por parte de gestores e da sociedade, futuramente será possível atingir um índice mais elevado, sendo exemplo para população e uma precursora deste processo, incentivando as demais instituições da região.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, J. de L.; OLIVEIRA, C. V. de (2009) **Economia e meio ambiente**. In: ALBUQUERQUE, J. de L. (org.). Gestão Ambiental e responsabilidade social. São Paulo: Atlas, 2009.

AULER, José R. **Importância e Aplicabilidade da Contabilidade Ambiental em Empresas do Estado**: Caso: PW Brasil Export S.A. 2002. 60 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Centro Universitário do Espírito Santo – UNESC, Colatina, 2002.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

COUTO, Ívina. **Contabilidade Ambiental**. Disponível em: <<http://www.cienciascontabeis.com.br/contabilidade-ambiental/>>. Acesso em: 02 mar. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.

KEUNECKE, Gabriella R.; UHLMANN, Vivian O.; PFITSCHER, Elisete D. **Análise da Sustentabilidade Ambiental de Uma Instituição de Ensino Segundo o Sistema Contábil Gerencial Ambiental – Geração 2**. 2012. 198 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2012.

KRUGER, S.; PFITSCHER, E. D.; UHLMANN, V. O.; PETRI, S. M. **Sustentabilidade Ambiental: Estudo em uma Instituição de Ensino Catarinense**. Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ), v. 8, p. 100, 2013.

LERÍPIO, A. Á. **GAIA – Um método de gerenciamento de aspectos e impactos ambientais**. 2001. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

MACHADO FILHO, C. P. M. **Responsabilidade Social e Governança: O Debate e as Implicações**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2006.

MADEIRA, Ana Carla Fernandes Damião. **Indicadores de sustentabilidade para instituições de ensino superior**. Faculdade de Engenharia do Porto. Dissertação. Porto – Portugal, 2008. Disponível em: <http://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/12228/1/Texto%20integral.pdf>. Acesso em: 03/02/2017.

MUZA, Tiago N.; SILVEIRA, Maria L. G. da; PFITSCHER, Elisete D. **1 Aplicação do Sistema Contábil Gerencial Ambiental (SICOGEA) em uma Instituição Federal de Ensino e Tecnologia**. 2010. 13 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2010.

NORMA BRASILEIRA ABNT NBR Responsabilidade Social - Sistema da gestão Requisitos. ABNT NBR 16001:2004. Rio de Janeiro RJ. Disponível em: <[HTTP://www.abnt.org.br](http://www.abnt.org.br)> Acesso em 06/03/2017.

NUNES, João P. de O. **Um aporte ao sistema contábil gerencial ambiental: elaboração e aplicação parcial do novo sistema em clínica hospitalar**. 2010. 241f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

NUNES, Klaudio C. **Sustentabilidade Ambiental das Universidades: Avaliação de Seis Universidades Sediadas no Estado de São Paulo a partir da análise das informações em seus websites**. 2012. 101 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Estadual Paulista - Unesp, Bauru, 2012.

OLIVEIRA, Luiz Martins de. **Controladoria estratégica: controladoria e o planejamento estratégico**. São Paulo: Atlas, 2004.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade ambiental: Evidenciação dos Gastos Ambientais com Transparência e Focada na Prevenção**. São Paulo: Atlas, 2003.

PFISTCHER, E. D. **Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e contabilidade ambiental: estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico**. 2004. 252f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2004.

PFITSCHER, Elisete Dahmer. **Contabilidade e Responsabilidade Social**. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2009. 148p.

PIERI, Ricardo; FREY, Irineu Afonso; PFITSCHER, Elisete Dahmer. **Gestão estratégica e gestão ambiental: estudo em uma universidade comunitária**. Trabalho apresentado na disciplina de Responsabilidade Social e Sustentabilidade no Mestrado em Contabilidade da UFSC. Florianópolis, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Stephanie K.; PFITSCHER, Elisete D; CARVALHO, Fernando N. Z de. **Sustentabilidade Ambiental: Estudo em uma Instituição de Ensino Superior Pública Catarinense**. 2014. 20 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2014.

SANCHES, Carmen Silvia. **Evolução das práticas ambientais em empresas industriais: um modelo genérico**. In Anais IV Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, São Paulo, nov. 1997.

SILVA, Jacinto M.; CALDEIRA, Paula Conceição. **Contabilidade Ambiental: A busca por melhores condições futuras**, 2012.

SILVA, Gabriel R. da; PFITSCHER, Elisete D. **Gestão da Sustentabilidade Ambiental: Estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior Paranaense**. 2014. 15 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Centro Científico Conhecer, Goiânia, 2014.

SOUZA, André L. de; CARMO, Elizangela A. S. do; LUZ, Mateus C. **As Vantagens da Utilização da Contabilidade Ambiental**. 2011. 54 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Centro Estadual de Educação Tecnologia Paula Souza, São José dos Campos, 2011.

SOUZA, Michel M. L. de. **Contabilidade Ambiental: Aplicação do Método SICOGEA em um Condomínio Residencial para a Avaliação da Sustentabilidade Ambiental**. 2011. 70 f. TCC (Graduação) - Curso de Administração, Departamento de Administração, Universidade de Brasília (UNB), Brasília, 2011.

SOUZA, Vanessa D. de. **Sustentabilidade Ambiental: Estudo em uma Instituição de Ensino Público no Oeste Catarinense**. 2011. 73 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Centro Sócio Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2011.

TACHIZAWA, T. **Gestão Ambiental e Responsabilidade Social Corporativa: Estratégias de Negócios Focadas na Realidade Brasileira**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2004.

TINOCO, João E. P.; KRAEMER, Maria E. P. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. I ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VERGARA, S. C. **Gestão de Pessoas**. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ZANLUCA, Júlio César. **O que é Contabilidade Ambiental**. Disponível em:
<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadeambiental.htm>. Acesso em 04 mar. 2017.

ANÁLISE DO NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOCIOAMBIENTAIS: UM ESTUDO COM MINERADORAS E SIDERÚRGICAS BRASILEIRAS

David Daniel Hammes Júnior

Mestrando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina
juniorhammes@yahoo.com.br

Leonardo Flach

Pós-Doutorado em Contabilidade e Finanças pelo Massachusetts Institute of Technology
Professor Titular do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina
leonardo.flach@ufsc.br

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Pós-Doutorado em Governança pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto
Professor Titular do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina
ernesto.vicente@ufsc.br

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo analisar o nível de evidenciação de informações socioambientais entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas brasileiras de mineração e siderúrgicas. Como método de pesquisa para atingir este intento, fez-se uso do instrumento estabelecido por Sampaio et al. (2012) para determinar o nível de evidenciação de informações socioambientais. Com o intuito de explicar a evidenciação socioambiental divulgado pelas empresas investigadas, utilizou-se um modelo de regressão linear múltipla estimado pelo método dos mínimos quadrados. Foram analisados os relatórios anuais e de sustentabilidade, dos períodos de 2012 a 2016, das empresas de mineração e siderúrgicas listadas na BM&FBOVESPA. Os resultados estatísticos demonstram um aumento no nível de evidenciação socioambiental nos relatórios contábeis e de sustentabilidade das empresas brasileiras de mineração e siderúrgicas ao longo dos anos analisados. A análise da regressão linear múltipla demonstrou que as variáveis ano, liquidez corrente, tamanho da empresa e governança corporativa são relevantes, ao nível de significância de 5%, para explicação do nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas brasileiras de mineração e siderúrgicas.

Palavras-chave: Sustentabilidade; Evidenciação contábil; Informações socioambientais.

1 INTRODUÇÃO

A partir da adaptação das empresas brasileiras pelas novas normas e regulamentações, e de acordo com as práticas socioambientais exigidas pelos mais diferenciados usuários da informação, as empresas têm buscado se adaptar as boas práticas sociais e ambientais, com o intuito de responder as pressões advindas da sociedade.

A preservação do meio ambiente tornou-se recorrente no âmbito do mercado econômico. Isso se deve ao fato das constantes pressões vindas da sociedade por boas práticas ambientais, principalmente das empresas que são responsáveis pela maior parcela de degradação ao meio ambiente.

Diversos estudos relatam a questão socioambiental das empresas brasileiras. Dentre estes, pode-se indicar o trabalho desenvolvido por Sampaio et al. (2012), que objetivou analisar as alterações no nível de divulgação de informações socioambientais.

A contabilidade é a área fundamental para a geração e divulgação de informações das empresas aos usuários internos e externos. De acordo com Cormier, Magnan e Van Velthoven (2005), empresas que adotam estratégias de divulgação, podem gerar benefícios para o aumento de sua credibilidade, e influenciar na reputação no mercado financeiro.

Diante disso, percebe-se que as empresas, principalmente as que são as maiores responsáveis por causar impactos ambientais, vêm divulgando, por meio dos relatórios anuais e de sustentabilidade, informações que demonstram um trabalho responsável, onde ao mesmo tempo em que a empresa desenvolve suas atividades, desenvolve também práticas e projetos voltados para relações socioambientais. Entre os objetivos de uma boa evidenciação da informação constam a atração de novos investidores, buscar destaque econômico e ambiental perante a sociedade.

É nesse contexto que se insere este estudo, com o intuito de verificar a qualidade e responsabilidade dos relatórios anuais e socioambientais de empresas de mineração e siderúrgicas, com o propósito de fornecer informações sociais e ambientais aos usuários da informação. Com isso, surge a questão que norteou a pesquisa: qual é a variação do nível de evidenciação socioambiental nos relatórios contábeis e de sustentabilidade das empresas brasileiras de mineração e siderúrgicas durante os anos de 2012 a 2016? Para responder a esta questão, realiza-se um estudo do comportamento comparativo entre 10 empresas brasileiras de mineração e siderúrgicas, com o objetivo de identificar o nível de evidenciação de informações ambientais e sociais nos relatórios contábeis e de sustentabilidade em um intervalo temporal de 2012 a 2016.

O objetivo geral desta pesquisa é identificar o nível de evidenciação das informações socioambientais dos relatórios contábeis e de sustentabilidade, em empresas brasileiras de mineração e siderúrgicas, para o período entre 2012 e 2016.

Os setores de mercado escolhidos se justificam pelos seguintes motivos: evolução do mercado de minério e siderurgia no Brasil; importância da sustentabilidade para lucratividade e para geração de valorização; sustentabilidade social como forma de exemplo para outros setores de produção; e, principalmente, por serem segmentos de forte impacto aos ecossistemas.

A preferência em analisar os relatórios anuais e de sustentabilidade divulgados pelas empresas, é pelo fato destes disponibilizarem informações necessárias para o desenvolvimento da pesquisa, servir como ferramenta de análise das informações divulgadas e com isso realizar um estudo do nível de evidenciação.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 *Disclosure* socioambiental e os relatórios anuais e de sustentabilidade

Berthelot, Cormier e Magnan (2003) definem *disclosure* ambiental como um conjunto de informações que relatam o passado, presente e futuro do desempenho e da gestão ambiental das empresas, bem como as implicações financeiras das ações e das decisões ambientais. Murcia et al. (2008) completam o conceito, explicando *disclosure* como o processo de divulgação, evidenciação, tornar algo público, que possa ser consultado pela sociedade. É relacionado com o conceito de transparência e evidenciação de informações. Além disso, a divulgação de informações suplementares, ou seja, que não são exigidas pode resultar em vantagens competitivas no mercado financeiro, atuando como um fator de redução de riscos aos investidores.

Meek, Roberts e Gray (1995) apontam que o *disclosure* voluntário excede o que é exigido por lei e representa a decisão espontânea das empresas em divulgar informações

adicionais capazes de auxiliar no processo decisório dos usuários. Ainda em relação ao *disclosure* voluntário, Healy e Palepu (2001) afirmam que os investidores confiam nas informações adicionais divulgadas pelas empresas.

De acordo com Kothari, Li e Short (2009) como o mercado financeiro tem se desenvolvido, analistas de mercado e investidores criam uma maior demanda por relatórios anuais com garantia de *disclosure*. Neste contexto, nota-se a importância dos relatórios anuais no processo de tomada de decisão.

Kothari, Li e Short (2009) sugerem que há uma relação entre o conteúdo da divulgação, com destaque ao *disclosure* obrigatório, e o mercado financeiro. Segundo eles, o *disclosure* reduz o custo de capital e a dispersão na previsão de analistas.

Bushman e Smith (2001) ressaltam que a divulgação de informações relevantes reduz a assimetria informacional no mercado financeiro, com isso, reduzir o risco de os investidores tomarem decisões erradas. Além de reduzir a assimetria informacional, a informação com transparência é um fator fundamental na construção de confiança entre empresa e investidor (BERTOLIN et al., 2008).

Com o objetivo de normatizar a divulgação de informações socioambientais o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T – 15 em 2004. A norma estabelece procedimentos e regras de divulgação de informações para a sociedade.

O estudo de Sampaio et al. (2012) baseou-se nesta norma e criou um modelo para operacionalizar o nível de evidenciação de informações socioambientais composto por quatro indicadores. Os indicadores utilizados no estudo são compostos por: Indicadores Sociais Internos (ISI), Indicadores Sociais Externos (ISE), Indicadores Ambientais (IA), e *Global Reporting Initiative* (GRI) metodologia utilizada pelas empresas para divulgação de informações de sustentabilidade.

2.2 Responsabilidade social e ambiental

De acordo com Wilmshurst e Frost (2000), as empresas devem conduzir suas atividades respeitando alguns limites tidos como aceitáveis pela comunidade em que estão inseridas. Quando as atividades desenvolvidas pelas empresas causarem riscos ao meio ambiente, os gestores devem procurar restabelecer sua reputação e divulgar informações de caráter socioambiental para que a sociedade entenda que suas atividades são aceitáveis.

Com advento das atividades que exploram recursos naturais, a sociedade está exigindo e pressionando as empresas a adotarem práticas econômicas responsáveis. De acordo com o Instituto Ethos (2009) a responsabilidade social empresarial é a forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os órgãos públicos com os quais ela se relaciona este caso incluindo governo e os órgãos reguladores, preservando recursos ambientais e culturais para as gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução da desigualdade social.

Para Myszczuk e Glitz (2009), a era da responsabilidade social faz com que as empresas comecem a pensar nos reflexos de sua atuação na sociedade e no meio ambiente. Desta forma, a própria sociedade demonstra interesse em empresas que adotem para suas atividades valores éticos e responsáveis, não visando exclusivamente a obtenção de lucros sem demonstrar preocupações com os riscos socioambientais.

O principal objetivo da contabilidade ambiental é fornecer informações úteis e tempestivas aos seus usuários acerca de eventos ambientais que impactam a situação da respectiva entidade.

Gray e Bebbington (2001) relatam que a divulgação de informações ambientais se tornou um tema de grande importância social ao longo da década de 1990. Esse processo se tornou a maior interação entre as empresas e o meio ambiente. De acordo com o autor, algumas

das razões para as empresas divulgarem informações de caráter ambiental são referentes ao impacto positivo da divulgação no preço das ações, benefícios políticos, vantagens competitivas, além de desenvolver uma imagem corporativa.

A contabilidade ambiental vem ganhando espaço na sociedade, tornando as demonstrações contábeis mais um instrumento de gestão ambiental, podendo abranger diferentes usuários destas informações, como governo, órgãos reguladores, gestores, além dos investidores (MYSZCZUK; GLITZ, 2009). As empresas utilizam a divulgação ambiental como uma ferramenta para reduzir a exposição destas no ambiente sociopolítico. Os autores afirmam que a exposição das informações ambientais é afetada por vários fatores de natureza política, econômica, social e cultural (CHO; PATTEN, 2007).

Verrecchia (2001) defende que não existe uma teoria de divulgação única e que abrange todos os assuntos que devem ser evidenciados. De acordo com o autor, a divulgação das informações contábeis pode ser explicada por diversas perspectivas. Verrecchia (2001) propõe três categorias que buscam explicar a evidenciação contábil: pesquisa sobre evidenciação baseada em associação, que investiga a relação entre evidenciação e as mudanças no comportamento dos investidores; pesquisa sobre divulgação fundamentada em julgamento, compreendendo pesquisas que identificam os motivos da divulgação; pesquisa sobre evidenciação baseada em eficiência, discute quais os tipos de evidenciação mais eficientes.

O estudo realizado por Clarkson et al. (2008), teve como resultado uma relação positiva entre o desempenho ambiental e o volume de informações ambientais discricionárias. O estudo foi realizado com 191 empresas dos cinco setores mais poluentes dos EUA. A adoção dos sistemas de gestão ambiental implica a necessidade de mensurar, registrar e evidenciar os investimentos, obrigações e resultados alcançados pela empresa. Com isso, abre-se espaço para a transparência das informações contábeis divulgados aos seus usuários, estreitando a relação entre o sistema de gestão ambiental e a contabilidade ambiental (ELIAS; OLIVEIRA; QUINTÁRIOS, 2009). Com o aumento na transparência da informação, nota-se a criação de oportunidades para questionamentos por parte da sociedade.

Ahmad, Hassan e Mohammad (2003) analisaram os benefícios que motivam as empresas da Malásia a evidenciar informações ambientais. Os resultados indicam que empresas auditadas por firmas de auditoria pertencentes ao grupo de *Big Four* tendem a apresentar maior nível de evidenciação. Os autores concluíram que a rentabilidade influencia negativamente a evidenciação da informação. Segundo Alciatore e Dee (2006), o nível de evidenciação ambiental está relacionado com o tamanho das empresas, seguindo uma elevação ao longo dos anos, isso pode ser explicado pelo aumento na regulamentação para a divulgação das informações ambientais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O enquadramento da pesquisa é caracterizado por uma abordagem quantitativa, envolvendo um levantamento documental por meio dos demonstrativos contábeis e relatórios de sustentabilidade das empresas dos segmentos analisados.

A amostra da pesquisa é composta pelas empresas do segmento de mineração e siderurgia listadas na Bolsa de valores de São Paulo (BM&FBOVESPA). Assim, a amostra do estudo totalizou 10 empresas, analisadas para os períodos entre 2012 e 2016. No quadro 1, constam as empresas da amostra, e também do respectivo setor de atuação.

Quadro 1 – Empresas que compõe a amostra por setor

Empresa	Setor
BRADSPAR S.A.	Mineração
LITEL PARTICIPACOES S.A.	Mineração
MMX MINERACAO E METALICOS S.A.	Mineração
VALE S.A.	Mineração
CCX CARVÃO DA COLÔMBIA S.A.	Mineração
CIA FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA	Siderurgia
CIA SIDERURGICA NACIONAL	Siderurgia
GERDAU S.A.	Siderurgia
METALURGICA GERDAU S.A.	Siderurgia
USINAS SID DE MINAS GERAIS S.A.-USIMINAS	Siderurgia

Fonte: Dados da pesquisa

O período temporal analisado abarca anos de 2012 até 2016. A coleta de dados foi realizada nos relatórios contábeis, relatórios de sustentabilidade divulgados no sítio de cada empresa, e no sítio da BM&FBOVESPA. Durante o período de realização da pesquisa, foram analisadas 50 Demonstrações Financeiras e 50 Relatórios de Sustentabilidade, com objetivo de verificar o nível de evidenciação socioambiental.

Para analisar o nível de evidenciação socioambiental nas empresas estudadas, adotou-se como métrica de análise o grupo de indicadores socioambientais estabelecido por Sampaio et al. (2012). Os autores investigaram a fixação de indicadores, com relação ao ambiente social interno e externo e as relações da empresa com o meio ambiente no segmento de mineração. Em relação aos indicadores do Instituto Ethos e Ibase, os indicadores selecionados foram aqueles que compõem os relatórios anuais e de sustentabilidade, direcionados aos aspectos sociais internos, externos e ambientais. Considerando a relevância do GRI no cenário internacional e também o número de empresas que adotaram esta metodologia para elaboração de Relatórios de Sustentabilidade, considerou-se viável incluir como variante, o estabelecimento de um indicador que investigue o atendimento às diretrizes do *Global Reporting Initiative*.

Os indicadores utilizados para mensurar o nível de evidenciação socioambiental nas empresas da amostra foram: Indicadores Sociais Internos (ISI), Indicadores Sociais Externos (ISE), Indicadores Ambientais (IA) e uma análise de atendimento as diretrizes do GRI. Para cumprir esta etapa, foram construídas questões para cada grupo de indicador (Quadro 2). As respostas destas questões foram convertidas em variáveis *Dummy*.

Quadro 2 – Questões elaboradas para cada grupo de indicadores

Análise de Indicadores Sociais Internos (ISI)	Análise de Indicadores Sociais Externos (ISE)
Evidencia a remuneração média dos funcionários? Evidencia os gastos com encargos sociais? Evidencia os gastos com alimentação e transporte? Evidencia os gastos com previdência privada e saúde? Evidencia os gastos com segurança e medicina do trabalho? Evidencia os gastos com educação e cultura? Evidencia os gastos com desenvolvimento profissional? Evidencia os gastos com creches ou auxílio creche? Evidencia informação das participações nos lucros? Evidencia a movimentação de funcionários (admissão, demissão de funcionários e estagiários)? Evidencia quantidade de funcionários por gênero, faixa etária, nível de escolaridade? Evidencia informações com relação a causas trabalhistas?	Evidencia gastos com educação? Evidencia gastos com cultura? Evidencia gastos com saneamento? Evidencia gastos com saúde? Evidencia gastos com esporte e lazer?
Análise de Indicadores Ambientais (IA)	Análise de Atendimento as Diretrizes do GRI (GRI)
Evidencia os investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente? Evidencia os investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados? Evidencia os investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade? Evidencia os investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade? Evidencia os investimentos e gastos com outros projetos ambientais? Evidencia a quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade? Evidencia impactos ambientais negativos / riscos ambientais? Evidencia o valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente? Evidencia informações sobre passivos e contingências ambientais?	Evidencia a estratégia e análise? Define os parâmetros do relatório? Evidencia sobre governança, compromissos e engajamento? Evidencia as formas de gestão? Evidencia o resultado econômico? Evidencia informações sobre a gestão de materiais, energia, água, biodiversidade, emissões de resíduos, produtos e serviços, transportes, outros? Evidencia informações sobre práticas trabalhistas e trabalho decente? Evidencia informações sobre os direitos humanos? Evidencia informações sobre a sociedade? Evidencia informações sobre a responsabilidade pelo produto?

Fonte: Sampaio et al. (2012)

Com o objetivo de mensurar o nível de evidenciação de informações socioambientais, foi calculado um índice, com base na fórmula apresentada a seguir. Na análise da evidenciação foi adotado o seguinte procedimento: para cada questão dos indicadores, atribuiu-se código “0” (zero) para os casos em que as empresas não divulgam informações relacionadas ao item analisado. Atribui-se código “1” (um) para os casos em que as empresas divulgam informações relacionadas ao item analisado.

$$\text{Índice de evidenciação: } \frac{\sum \text{Quantidade de itens evidenciados}}{\text{Quantidade total de itens}}$$

Portanto, foram somadas as respostas que serviram como parâmetro para verificação do nível da informação evidenciada em cada quadrante. Dessa forma, quanto maior a quantidade de evidências individuais em cada quadrante, maior é o valor atribuído para o nível de evidênciação.

Para análise dos dados foi utilizado o método de regressão linear múltipla, estimado pelo método dos mínimos quadrados ordinários (MQO), com uso do *software Gretl*. Assim, por meio da aplicação da análise de regressão linear múltipla buscou-se verificar o nível de evidênciação das informações socioambientais, conforme o modelo apresentado na equação abaixo.

$$EVID = \alpha + \beta_1 \text{LnREC} + \beta_2 \text{AUDIT} + \beta_3 \text{LUC} + \beta_4 \text{LIQC} + \beta_5 \text{AN} + \beta_6 \text{GOVC} + \varepsilon.$$

Foram utilizadas neste modelo de regressão as seguintes variáveis explicativas: Tamanho (LnREC), Auditoria (AUDIT), Lucro (LUC), Liquidez Corrente (LIQC), Ano (AN) e Governança Corporativa (GOVC).

Tamanho (LnREC): Entre as medidas mais comumente utilizadas para tamanho da empresa é a receita de vendas. Segundo Watts e Zimmerman (1986), acredita-se que grandes empresas evidenciam mais informações se comparadas com empresas menores, buscam evidenciar mais informações pelo fato de possuírem maior interesse por parte dos usuários externos. Como *proxy* para o tamanho da empresa, empregou-se o logaritmo natural da receita bruta de cada empresa analisada.

Auditoria (AUDIT): De acordo com Ahmad, Hassan e Mohammad (2003), empresas de auditoria que possuem destaque no mercado em que atuam, tendem a não prestar o serviço de auditoria para empresas que possuem baixo nível de evidênciação. Para esse estudo, as empresas classificadas como *Big Four* são: Ernst & Young Terco, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG e Pricewaterhouse Coopers. Para mensurar esta variável fez-se uso de uma variável *dummy* com valor igual a “1” (um) caso a empresa tenha sido auditada por uma firma de auditoria BigN e “0” (zero) caso contrário.

Lucro (LUC): Segundo Cowen, Ferreri e Parker (1987), uma forma de relacionar o lucro com o nível de evidênciação é considerar que uma gestão com competência para gerar lucros deve estar em sintonia com as pressões vindas por parte dos usuários externos da informação, com isso as empresas divulgam mais informações socioambientais. Para operacionalizar essa variável, utilizou-se a variável *dummy* com valor igual a “1” (um) para empresas que apresentaram lucro no encerramento do exercício e “0” (zero) caso a empresa apresentasse prejuízo no encerramento do exercício.

Índice de Liquidez Corrente (LIQC): Para Watson, Shrives e Marston (2002), empresas com uma posição financeira segura desejam evidenciar isso aos investidores, sendo que maiores índices de liquidez correntes proporcionam um maior nível de evidênciação. Para esta variável, foram calculados os índices de liquidez corrente de cada empresa para os analisados.

Ano (An): Como o nível de evidênciação das empresas tem impacto no mercado financeiro, ao longo dos anos as empresas passaram a preocupar-se mais com a evidênciação da informação. Para Alciatore e Dee (2006), o nível de divulgação das informações tende a elevar-se ao longo dos anos, acredita-se que ao longo do período temporal analisado, as empresas aumentam o nível de evidênciação de informações ambientais.

Governança Corporativa (GOVC): Segundo Bushman e Smith (2001), as divulgações das informações das empresas influenciam positivamente a governança corporativa, reduzindo os problemas de agência entre acionistas e administradores. Dessa forma, espera-se uma relação positiva entre as práticas de governança corporativa adotadas nas empresas com o nível de

evidenciação das informações socioambientais. Em relação a governança corporativa, fez-se uso da variável *dummy* onde atribui-se valor “1” (um) se a empresa analisada está listada em algum nível de governança corporativa da BM&FBOVESPA e com valor “0” (zero) caso contrário.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base nas demonstrações financeiras e nos relatórios de sustentabilidade divulgados pelas empresas ao longo do período temporal analisado, foi possível identificar por meio das questões dos indicadores analisados, conforme exposto na metodologia do estudo, o nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas selecionadas na amostra.

Na tabela 1, é possível visualizar o nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas analisadas durante o período de 2012 a 2016.

Tabela 1 – Nível de evidenciação de informações socioambientais

Ano	Mineradoras					Siderúrgicas				
	Bradespar	Litel	MMX	Vale	CCX	Ferbasa	CSN	Gerdau	Met. Gerdau	Usiminas
2012	0,30	0,30	0,38	0,68	0,24	0,63	0,31	0,47	0,45	0,58
2013	0,30	0,37	0,39	0,83	0,36	0,63	0,33	0,52	0,51	0,61
2014	0,33	0,42	0,39	0,86	0,38	0,75	0,38	0,58	0,56	0,61
2015	0,42	0,50	0,58	0,88	0,41	0,75	0,52	0,69	0,69	0,66
2016	0,58	0,69	0,72	0,90	0,44	0,76	0,66	0,80	0,79	0,72

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que entre as empresas analisadas, a Vale S.A. é a empresa que apresentou melhores resultados referente ao nível de evidenciação, entre os anos analisados na pesquisa. Apresentou uma média de evidenciação de 83%, pois evidenciou de maneira mais completa informações de caráter qualitativo e quantitativo os indicadores analisados.

Na tabela 2, é possível verificar as estatísticas descritivas do estudo, com base no nível de evidenciação ao longo dos anos, por setor analisado.

Tabela 2 – Média do nível evidenciação de informações socioambientais por setor analisado

Mineradoras	Média da empresa	Siderúrgicas	Média da empresa
Bradespar	0,39	Ferbasa	0,70
Litel	0,46	CSN	0,44
MMX	0,49	Gerdau	0,61
Vale	0,83	Met. Gerdau	0,60
CCX	0,37	Usiminas	0,64
Média do Setor	0,51	Média do setor	0,60

Fonte: Dados da pesquisa

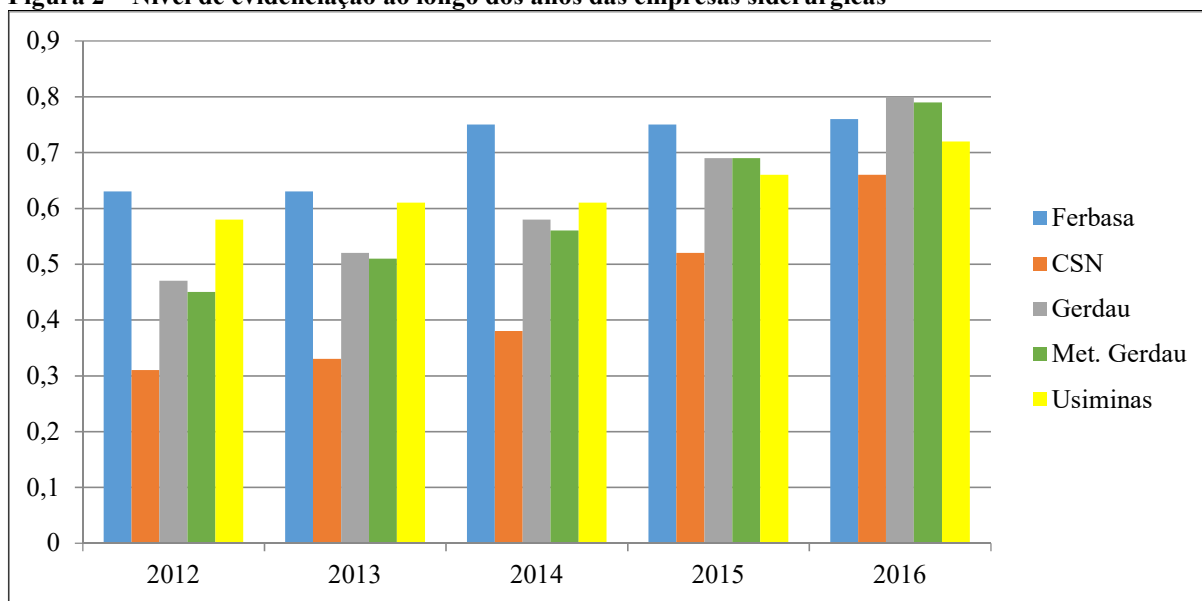
Entre os setores analisados, verifica-se que o setor de siderurgia apresentou melhor índice de evidenciação, com aproximadamente 60% dos itens evidenciados do total de quesitos analisados nos quatro indicadores estudados. Já o setor de mineração apresentou o nível de evidenciação de 51% durante os cinco anos analisados. Dentre as empresas do setor de mineração a Vale que apresentou melhor índice, 83% dos itens atendidos, ou seja, evidenciou 83% dos quesitos estudados nos quatro indicadores. No setor de empresas de siderurgia, a empresa que apresentou maior índice de evidenciação de informações socioambientais foi a Cia Ferro Ligas da Bahia – Ferbasa, com 70% dos quesitos atendidos.

A figura 1 mostra a evolução do nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas de mineração ao longo dos anos de 2012 a 2016.

Figura 1 – Nível de evidenciação ao longo dos anos das empresas de mineração

Fonte: Dados da pesquisa

Já na figura 2, é exposto o nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas siderúrgicas ao longo do período temporal analisado.

Figura 2 – Nível de evidenciação ao longo dos anos das empresas siderúrgicas

Fonte: Dados da pesquisa

Ao longo dos anos analisados, há um crescimento no nível de evidenciação de informações socioambientais divulgados pelas empresas. Esse crescimento pode ser observado nas empresas que possuem como atividade de mineração assim como as empresas siderúrgicas. Isso pode ser explicado pelo aumento ao longo dos anos da pressão por parte da sociedade por maiores e melhores informações nas demonstrações financeiras assim como no relatório de sustentabilidade.

Na Tabela 3 é demonstrado o resultado do modelo de regressão linear múltipla estimado pelo método dos mínimos quadrados ordinários (MQO). Inicialmente vale ressaltar que os sinais dos coeficientes das variáveis explicativas estão de acordo com arcabouço teórico que fundamenta a pesquisa, com exceção da variável auditoria. Pode-se afirmar que as estatísticas

R² e o R² ajustado mostram bom ajustamento ao modelo estatístico. Além disso, conclui-se que o modelo de regressão é significativo, considerando 95% de nível de confiança.

Tabela 3 – Resultados da regressão linear múltipla estimado pelo método dos mínimos quadrados ordinários

Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Estatística T	Valor-P
Ano	0,0680	0,0104	6,5131	0,0000
Liquidez corrente	0,0278	0,0105	2,6581	0,0110
Auditoria	-0,2106	0,1122	-1,8780	0,0672
Lucro	0,0104	0,0307	0,3370	0,7377
LN tamanho	0,0240	0,0043	5,6323	0,0000
Governança Corporativa	0,1206	0,0363	3,3217	0,0018
Interseção	-136,6358	21,0387	-6,4945	0,0000
Total de observações		50	Erro Padrão	0,1014
R ²		0,7173	Estatística F	18,1805
R ² Ajustado		0,6778	F de Significação	0,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Entre as variáveis explicativas analisadas, duas foram refutadas. As variáveis relacionadas a lucro e auditoria mostraram-se não significativas a um nível de significância de 5%, ou seja, apresentou Valor-P acima de 5%, o que se permite afirmar que essas variáveis não influenciaram no nível de evidência socioambiental.

Quanto a variável ano, confirmou-se significativa a um nível de significância de 5%, e seu parâmetro indica uma relação de aumento de 7% no nível de evidência socioambiental ao longo dos anos analisados. Uma explicação para esse resultado é que ao longo dos anos as empresas passaram a preocupar-se mais com a evidência das informações socioambientais para atender as pressões da sociedade e do mercado financeiro. O resultado corrobora com a pesquisa de Alciatore e Dee (2006) que indica que longo dos anos, acredita-se que as empresas passam a aumentar o nível de evidência das informações socioambientais.

O fato de a empresa apresentar melhores índices de liquidez corrente apresenta uma relação positiva de 3%, o parâmetro estimado é também significativo ao nível de 5%. Essa constatação corrobora com o estudo de Watson, Shrives e Marston (2002), que afirma que empresas que possuem uma boa posição financeira, tendem a evidenciar isso de maneira mais completa aos usuários da informação.

O tamanho das empresas confirmou-se significativo a um nível de significância de 5%, e sua relação indica um aumento de 2% no nível de evidência. Uma das razões para este resultado é que empresas maiores tendem a possuir mais recursos para investir em responsabilidade socioambiental além de serem mais visadas socialmente. O resultado encontrado corrobora com o estudo de Watts e Zimmerman (1986), na medida em que empresas maiores tendem a evidenciar mais informações se comparadas com empresas menores.

A variável de maior impacto no modelo de regressão foi a variável governança corporativa, a característica mostrou-se significativa ao nível de significância de 5%, estimando uma diferença positiva em 12% para as empresas que adotaram práticas de governança corporativa ao longo do período analisado. Assim, empresas que estão listadas em algum nível de governança corporativa na BM&FBOVESPA evidenciam mais informações socioambientais do que empresas que não possuem esta característica.

Por fim, verifica-se que o modelo analisado é válido e explica cerca de 68% do nível de evidência de informações socioambientais das empresas brasileiras de mineração e de siderurgia. As variáveis lucro e auditoria apresentaram resultados contrários ao esperado. Vale ressaltar que as variáveis ano, liquidez corrente, tamanho da empresa e governança corporativa

estão positivamente correlacionadas com o nível de evidenciação, indicando que empresas que possuem como característica as variáveis citadas acima evidenciam mais informações de caráter socioambiental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo, buscou-se averiguar um possível aumento no nível de informações socioambientais nos relatórios contábeis das empresas brasileiras que exploram a atividade de mineração e siderurgia, além de identificar características que influenciam no nível de evidenciação das empresas analisadas. Para isto, foram aplicados quatro indicadores, sendo três deles extraídos da Norma Brasileira de Contabilidade T – 15 e, em consonância, com as recomendações dos institutos Ethos e IBASE. Além desses, essa pesquisa elencou mais um indicador para verificar o atendimento as diretrizes do GRI. Desta forma, por meio de um modelo de regressão linear múltipla, foi investigado o nível evidenciação socioambiental dos relatórios anuais e de sustentabilidade, no período que compreende os anos de 2012 a 2016, das empresas dos setores analisados.

Os resultados obtidos permitiram confirmar um aumento no nível das informações socioambientais nas empresas estudadas. Tais resultados encontrados podem ter sido influenciados por uma maior percepção das empresas sobre a normatização de aspectos sociais e maiores investimentos em relação à sustentabilidade, a fim de respeitar o meio ambiente e mudar de forma positiva a imagem das empresas junto aos clientes e investidores.

Os resultados também fornecem evidências para a discussão de regulamentação sobre a evidenciação de aspectos ambientais e sociais. Verificou-se que as empresas do segmento de mineração e siderúrgicas, buscam por meio de programas de autocontrole ambiental, minimizar os impactos causados ao meio ambiente. Ao longo do período analisado, nota-se uma maior preocupação por parte das empresas em relação aos reflexos socioambientais, procurando se adequar aos parâmetros das demais organizações.

No que se refere às variáveis independentes analisadas, constatou-se que os itens ano, liquidez corrente, tamanho e governança corporativa estão correlacionadas com o nível de evidenciação de informações socioambientais, indicando que influenciam na evidenciação das empresas analisadas. Em contrapartida, as variáveis auditoria e lucro não se mostraram significantes no modelo. Uma possível explicação quanto à variável lucro, é o fato de que empresas que apresentam lucro no período passam a evidenciar um número menor de informações pelo fato de não haver a preocupação em justificar um resultado negativo. Já quanto à variável auditoria, uma das razões pode ser o fato de firmas de auditoria *Big Four* possuir uma preocupação maior com as normatizações nos padrões IFRS do que com evidenciação de informações socioambientais das empresas.

Outro aspecto que merece destaque, é que a evidenciação das informações relacionadas aos aspectos ambientais, que indicam impactos negativos ou atividades de risco ambiental desenvolvidas pelas empresas estudadas, não são divulgadas de maneira completa o evento na qual a empresa está envolvida. Sendo assim, não foi encontrado um aumento de destaque no nível dessas informações nos relatórios analisados.

A partir do estudo, observou-se a necessidade de trabalhar os itens evidenciados em cada grupo de indicador com os dados relativos aos encontrados nos relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas brasileiras de mineração e siderurgia. Desta forma, maior suporte gerencial pode ser dado aos agentes internos e externos das organizações, que buscam informações de apoio à tomada de decisão.

Essas conclusões se restringem à amostra e ao período analisado. Para pesquisas futuras, sugere-se que sejam agregados outros indicadores, além de analisar outras variáveis e amostras diferentes com objetivo de melhorar o poder explicativo do modelo, assim como verificar

diferenças e similaridades entre as variáveis explicativas do nível de evidenciação de informações socioambientais.

REFERÊNCIAS

AHMAD, Z.; HASSAN, S.; MOHAMMAD, J. Determinants of environmental reporting in Malaysia. **International Journal of Business Studies**, v. 11, n. 1 p. 69-90, jun. 2003.

ALCIATORE, M.L.; DEE, C.C. Environmental disclosures in the oil and gas industry. **Advances in Environmental Accounting and Management**, v. 3, n. 1, p. 49-75, Ago. 2006.

BERTHELOT, S.; CORMIER, D.; MAGNAN, M. Environmental disclosure research: review and synthesis. **Journal of Accounting Literature**, v. 22, n. 1, p.1-44, 2003.

BERTOLIN, R.V.; SANTOS, A.C.; LIMA, J.B.; BRAGA, M.J. Assimetria de Informação e Confiança em Interações Cooperativas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 12, n. 1, p. 59-81, jan./mar. 2008.

BUSHMAN, R.; SMITH, A. Financial Accounting Information and Corporate Governance. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1, p.237-333, 2001.

CHO, C.H.; PATTEN, D. M. The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: a re-search note. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7-8, p. 639-47, 2007.

CLARKSON, P. M.; LI, Y.; RICHARDSON, G. D.; VASVARI, F. P. Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 4-5, p. 303-27, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC 1.003 de 19.08.2004**. NBC T 15. Dispõe sobre as Informações de natureza social e ambiental. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>> Acesso em 13 de junho de 2017.

CORMIER, D.; MAGNAN, M.; VAN VELTHOVEN, B. Environmental disclosure quality in large German companies: economic incentives, public pressures or institutional conditions? **European Accounting Review**, v. 14, n. 1, p. 3-39, 2005.

COWEN, S.; FERRERI, L. B.; PARKER, L. D. The impact of corporate characteristics on social responsibility disclosure: a typology and frequency-based analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 2, p. 111-122, 1987.

ELIAS, Leila, M.S de Lima. OLIVEIRA. Edson A. Querido. QUINTÁRIOS Pulo C. de Ribeiro. Responsabilidade Ambiental: Um estudo sobre o uso da evidenciação contábil pelas indústrias de transformação mineral no estado do Pará: **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**. Vol. 5, nº 3, set-dez 2009.

ETHOS. **Instituto Ethos de Empresas de Responsabilidade Social**. Disponível em: <[Http://www.ethos.org.br](http://www.ethos.org.br). > Acesso em 13 de junho de 2017.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI). **Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade**. Disponível em <<http://www.globalreporting.org>> Acesso em 13 de junho de 2017.

GRAY, R.; BEBBINGTON, J. **Accounting for the environmental**. 2nd ed. London: Sage, 2001.

HEALY, P. M., & PALEPU, K. (2001) Information asymmetry, corporate disclosure and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, n. 1, p. 405-440.

IBASE. **Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas**. Disponível em: <<http://www.IBASE.br>>. Acesso em 13 de junho de 2017.

KOTHARI, S. P.; LI, Xu; SHORT, James. The effect of disclosure by management, analysis, and business press on cost of capital, return volatility, and analyst forecasts: a study using content analysis. **The Accounting Review**, v. 84, p. 1639-1670, 2009.

MEEK, G., ROBERTS, C., & GRAY, S. (1995) Factors influencing voluntarily annual report disclosure by U.S., U.K., and continental European multinational corporations. **Journal of International Business Studies**, v. 26, n. 1, p. 555-572.

MURCIA, F.D.; ROVER, S.; SANTOS, A. dos; BORBA, J.A. Determinants of corporate environmental reporting in Brazil: the case of industries sensitive to the environment. In: **North American Congress on Social and Environmental Accounting Research (CSEAR)**, 2008, Montreal. *Proceedings...* Montreal: CSEAR, 2008a.

MYSZCZUK, Ana Paula; GLITZ, Frederico Eduardo. Accountability socioambiental, lei e mercado: Novas estratégias de defesa do meio ambiente no século XXI. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, v. 2, n. 11, p.117, nov.2009. Disponível em: <http://www.fredericoglitz.adv.br/biblioteca_detalle/77/acountability-socioambiental-lei-e-mercado-novas-estrategias-de-defesa-do-meio-ambiente-no-seculo-xxi>. Acesso em: 13 de junho de 2017.

SAMPAIO, M. S.; GOMES, S. M. S.; BRUNI, A. L.; DIAS FILHO, J. M. Evidenciação de Informações Socioambientais e Isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 105-122, 2012.

VERRECCHIA, R. E. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n.1, p. 87-105, 2001.

WATSON, A.; SHRIVES, P.; MARSTON, C. Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK. **British Accounting Review**.n. 34, p. 289-313, 2002.

WATTS, R.; ZIMMERMAN, J. **Positive accounting theory**. New Jersey: Prentice Hall, 1986.

WILMSHURST, T.D.; FROST, G.R. Corporate environmental reporting a test of legitimacy theory. **Accounting Auditing and Accountability Journal**, v. 13, n. 1, p.10-26, 2000.

MÍDIA SOCIAL COMO ESTRATÉGIA DE RELACIONAMENTO: LEVANTAMENTO DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA INTERNACIONAL NO PERÍODO DE 2005 A 2015

João Coelho Soares

Mestrando em Administração pela Universidade do Sul de Santa Catarina
joaocsoares88@gmail.com

Lenoir Hoeckesfeld

Mestrando em Administração pela Universidade do Sul de Santa Catarina
leno.adm@gmail.com

Aléssio Bessa Sarquis

Doutor em Administração (USP)
Professor do Programa de Pós-Graduação Mestrado em Administração da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul)

Wlamir Gonçalves Xavier

Doutor em Administração e Turismo (Univali)
Professor do Programa de Pós-Graduação Mestrado em Administração da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul) e Professor da Eastern New Mexico University – EUA

RESUMO

Mídias sociais mudaram, aumentaram e facilitaram a maneira de comunicação entre indivíduos e empresas. O presente estudo tem por objetivo levantar a produção científica internacional entre 2005 a 2015 sobre mídia social como estratégia de relacionamento. Trata-se de uma pesquisa bibliométrica de abordagem mista, de natureza descritiva. No presente estudo foram analisadas as publicações existentes sobre o tema em 10 *journals* com fator de impacto maior que 2.5 na área do marketing, segundo a JCR-Thomson Reuters. Utilizou-se a estratégia de pesquisa documental e levantamento de dados secundários. A análise de dados deu-se por análise de conteúdo e estatística descritiva. O portfólio final selecionado possui 12 artigos científicos. Verificou-se grande concentração de pesquisas a respeito do tema a partir de 2012. Apenas Gensler possui mais de uma publicação, sendo uma a mais citada do portfólio final: *Popularity of brand posts on brand fan pages: an investigation of the effects of social media marketing* (2012). O *Journal of Interactive Marketing* é destaque com maior quantidade de publicações. Como contribuição teórica, o panorama apresentado promove o conhecimento sobre o tema pesquisado e concede insumos que permitem enriquecer a discussão acerca de possíveis rumos de pesquisa.

Palavras-chave: Mídias sociais; Relacionamento; Bibliometria.

1. INTRODUÇÃO

As mídias sociais estão mudando o cenário dos negócios, redefinindo a forma de como as empresas comunicam-se com seus clientes (RAPP et al., 2013). Os consumidores utilizam cada vez mais as mídias sociais para interagir e compartilhar informações com marcas e outros consumidores (SCHAMARI; SCHAEFERS, 2015). Pesquisadores e profissionais de marketing demonstram substancial interesse sobre a comunicação em mídias sociais, tentando entender os desafios e oportunidades associados a este novo fenômeno cultural e social (VANMETER; GRISAFFE; CHONKO, 2015).

A internet revolucionou as práticas de marketing utilizadas pelas empresas. Ribeiro e Peixoto (2014) observam uma tendência de migração dos meios tradicionais de comunicação para os meios digitais, onde a mídia social torna-se cada vez mais relevante. Para os autores, é impossível pensar somente em ações de comunicação e marketing isoladas da internet, independente de qual seja o ramo (área de atuação) da organização, é provável que boa parte dos seus consumidores esteja presente na rede. As empresas têm buscado possibilidades de comunicação mais econômicas e eficientes para seus produtos e serviços. Harris e Rae (2009) destacam o poder das mídias sociais como forma de ampliação das ferramentas de comunicação das empresas, criando novas formas de se comunicar com os clientes, de maneira mais econômica. As mídias sociais podem também ser utilizadas por empresas para promover o relacionamento com clientes (MALTHOUSE et al., 2013), para conseguir benefícios tangíveis a seus negócios, como aumento das vendas, otimização de seus sites e melhoria do relacionamento com seus clientes e fornecedores (HARRIS; RAE, 2009).

Em poucos anos, sites de redes sociais tornaram-se extremamente populares (DE VRIES; GENSLER; LEEFLANG, 2012). O Brasil é líder mundial em relação ao tempo gasto pelos consumidores em mídias sociais, com uma média 60% maior que a mundial (PIECH; BURGER, 2015). Ainda segundo os autores, o Brasil também é líder mundial em alcance de mídias sociais, com um público composto majoritariamente de jovens e adultos (76,3% possuem idade entre 15 e 44 anos), sendo as mídias sociais o tipo de site em que os brasileiros passam mais tempo, com 650 horas por mês.

Apesar do interesse crescente, segundo Rapp et al. (2013), as pesquisas empíricas sobre as mídias sociais ainda estão em fase embrionária, contribuindo para a incerteza em torno da eficácia de seu uso. Killian e McManus (2015) apontaram que, mesmo com as mídias sociais tornando-se fonte de interação entre consumidores e suas marcas favoritas, surpreendentemente pouca pesquisa acadêmica tem procurado entender como a mídia social é utilizada na estratégia de marketing de uma empresa, apontando carência de estudos sobre o tema.

A tecnologia da informação influenciou a natureza dos serviços, o modo como são fornecidos e as práticas de inovação e de gestão de serviços (ZEITHAML; BITNER; GREMLER, 2014). Segundo Malthouse et al. (2013), o desenvolvimento de novas tecnologias da informação oferece às empresas a capacidade de processar dados em tempo real. Harrigan et al. (2015) sugerem que as mídias sociais, quando combinadas com capacidades organizacionais exclusivas, podem criar uma vantagem competitiva.

Diante do contexto apresentado, decidiu-se pela realização do presente estudo com a seguinte pergunta de pesquisa: Qual a produção científica internacional entre 2005 a 2015 sobre mídia social como estratégia de relacionamento? Assim, o objetivo geral do estudo é verificar a produção científica internacional entre 2005 a 2015 sobre mídia social como estratégia de relacionamento. Especificamente, a pesquisa busca identificar os artigos, os autores, palavras-chave, periódicos, universidades e países que mais produziram sobre o tema; analisar os aspectos metodológicos utilizados nos estudos; identificar as principais constatações (achados) dos estudos e *gaps* de pesquisa para futuros estudos, para os diferentes tipos de mídias sociais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica abrange definições de: Marketing de Relacionamento e; Mídias Sociais como Estratégia de Relacionamento.

2.1 Marketing de relacionamento

O marketing de relacionamento caracteriza uma mudança de paradigma no marketing tradicional: retirando o foco na aquisição/transação e colocando-o na retenção/relacionamento com os *stakeholders* (ZEITHAML; BITNER; GREMLER, 2014). Shani e Chalasani (1992) definem o marketing de relacionamento como um esforço integrado para identificar, construir

e manter uma rede de clientes individuais, fortalecendo esta rede gerando benefícios mútuos, através de contatos individualizados e de valor agregado durante um longo período de tempo.

As práticas de marketing de relacionamento estão fortemente baseadas na interação dos funcionários da empresa com os clientes. Todo funcionário que tem contato direto com o consumidor é, de alguma forma, um potencial construtor ou destruidor de relacionamentos (DUBOFF; HEATON, 1999). É a frequente interação pessoal que facilita a criação de relacionamentos e intensifica a confiança, o compromisso e a comunicação (LOURENÇO, 2014). O objetivo principal do marketing de relacionamento é a formação e manutenção de uma base de clientes rentáveis para a organização (ZEITHAML; BITNER; GREMLER, 2014).

O marketing de relacionamento motiva os clientes a começarem a criar um relacionamento de longo prazo, para que possam repetir as compras ou possuir/consumir produtos de várias marcas da empresa. Porter e Donthu (2008) sugerem que, através de suas atividades virtuais, as empresas têm a oportunidade de desenvolver relacionamentos com clientes, gerando resultados favoráveis e a satisfação dos clientes.

Para que o marketing de relacionamento seja bem-sucedido, segundo Grönroos (2017), as definições de qualidade da empresa e dos clientes devem ser equivalentes e cumpridas. Para o autor, existe diferença na definição de qualidade (entre clientes e empresa). Para os clientes, inclui tanto uma dimensão de qualidade técnica relacionada com resultados, como uma dimensão de qualidade funcional relacionada com o processo. Já as empresas, tendem a concentrar-se nas especificações técnicas de produtos/serviços, deixando de lado aspectos comportamentais e internacionais com clientes.

A gestão do relacionamento com o cliente é uma nova tendência que busca entendê-lo como um indivíduo e não como parte de um grupo. O relacionamento com clientes envolve diversos esforços de marketing para atrair, gerir e desenvolver relações de longo prazo com clientes-alvo da organização (ZEITHAML; BITNER; GREMLER, 2014). Para Malthouse et al. (2013) as empresas podem incorporar a mídia social em seus esforços para coletar dados sobre seus clientes e, assim, melhorar a sua capacidade de gerir relacionamentos existentes.

Estudo realizado por Heringer e Dória (2012) apontou que as mídias sociais são utilizadas pelas empresas para potencializar o relacionamento com mercado, e que as organizações estão mudando para mídias digitais para acompanhar a evolução tecnológica, social e do consumidor. Os autores analisaram a eficácia das mídias sociais no marketing de relacionamento em uma rede de cafeterias Starbucks e apontaram a necessidade de construir relações sólidas com diferentes *stakeholders*, baseadas em confiança, receptividade e qualidade; e que a Internet está impactando na gestão de marketing, em especial pelo uso de mídias sociais e estratégias de marketing colaborativo, marketing viral e marketing 2.0 (voltado para o consumidor).

Estudo de Fraga et al. (2013) teve por objetivo explorar como as empresas utilizam sites de redes sociais na construção do relacionamento com seus clientes. A utilização das redes apresentou-se como um processo ainda em desenvolvimento dentro de todas as empresas, sendo possível perceber que são usadas mais como uma ferramenta para construção de relacionamento, na qual as empresas interagem com os usuários para tirar suas dúvidas ou prestar outros serviços, do que como um canal no qual se podem coletar informações para serem transformadas em ações de marketing.

A gestão de todo o processo de interação com cliente deve ser incluída no processo de marketing, especificamente, na estratégia de relacionamento (GRÖNROOS, 2017). De acordo com Rapp et al. (2013), as empresas podem aproveitar a interatividade presente nas mídias sociais para reforçar seus relacionamentos com os *stakeholders*, facilitando a lealdade do consumidor. De maneira geral, as organizações que possuem um foco orientado ao desenvolvimento e a gestão do relacionamento com cliente são mais propensas a utilizarem

mídias sociais para este fim, devido a capacidade relacional dessas tecnologias (HARRIGAN et al., 2015).

2.2 Mídias sociais como ferramenta de relacionamento

As mídias sociais tornaram-se um importante fenômeno cultural e social, transformando a maneira como milhões de pessoas e empresas se conectam e comunicam (VANMETER; GRISAFFE; CHONKO, 2015), fazendo com que os investimentos das empresas em mídias sociais aumentam substancialmente (RYDÉN; RINGBERG; WILKE, 2015). Essa mudança alterou significativamente diversos aspectos das organizações e apresenta novas oportunidades para as empresas em relação as estratégias de comunicação e relacionamento com clientes (MANGOLD; FAULDS, 2009).

Para Baruah (2012) o termo mídia social refere-se ao uso de tecnologias baseadas na web e móveis para transformar a comunicação em um diálogo interativo. Bolton et al. (2013) definem mídia social como qualquer serviço online através do qual os usuários podem gerar e compartilhar diversos tipos de conteúdo. Essas mídias, segundo Weinberg e Pehlivan (2011), podem ser classificadas em 4 tipos, sendo redes sociais, microblogs, comunidades online e blogs. As redes sociais são úteis para influenciar e monitorar opiniões e atitudes dos consumidores em relação a um produto ou marca. Os microblogs permitem conversas rápidas e engajamento. Já as comunidades online buscam atrair consumidores e organizações para interação/conversar sobre uma variedade de tópicos. Por fim, os blogs são utilizados para aumentar efetivamente o conhecimento do produto, construir e reforçar uma marca.

As mídias sociais constituem excelentes veículos de comunicação para fomentar e desenvolver relacionamentos com os clientes e melhorar a imagem da marca (DE VRIES; GENSLER; LEEFLANG, 2012; LAROCHE; HABIBI; RICHARD, 2013). Segundo os autores, os membros de sites de redes sociais podem tornar-se amigos com os outros membros, assim como também podem se tornar fãs de marcas (seguidores) em *fan pages*. Malthouse et al. (2013) apontam que as mídias sociais e as novas tecnologias proporcionaram maior poder aos clientes, desafiando a noção tradicional de gestão de relacionamento, onde o cliente não é mais limitado a um papel passivo na sua relação com a empresa, podendo facilmente expressar e compartilhar suas opiniões para grandes audiências, além de ter mais informações sobre os produtos da concorrência. A mídia social permite uma estrutura organizacional plana e aberta, com maior transparência e quebra de hierarquias, tornando-se relativamente fácil para funcionários colaborarem entre si (WEINBERG et al., 2013).

Existem diversas ferramentas de mídias sociais na Internet, colocando as pessoas em contato entre si, fortalecendo relacionamentos e formando novos laços entre as redes de relacionamento existentes (RYDÉN; RINGBERG; WILKE, 2015) e fazendo com que empresas percebam o potencial das mídias sociais para seus negócios (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012). Para Rydén, Ringberg e Wilke (2015), as empresas estão ingressando em mídias sociais como uma oportunidade para expandirem suas bases de contato e para cultivar relações mutuamente significativas com os clientes e *stakeholders*.

Porter e Donthu (2008) investigaram de que forma cultivar a confiança do cliente pode criar valor para empresa, por meio de comunidades virtuais. A pesquisa, realizada via *survey* com 663 clientes, reforça a importância de usar as mídias sociais para construir relacionamentos com os clientes, em vez de simplesmente utilizá-la para fazer negócio, e que os esforços para fornecer conteúdo de qualidade têm efeitos positivos sobre a visão do cliente em relação à empresa, motivando-os a se comportarem de forma relacional com a empresa, compartilhando informações e gerando lealdade.

Rapp et al. (2013) tiveram por objetivo analisar os efeitos das mídias sociais nas interações entre vendedor, varejista e consumidor. As mídias sociais foram tratadas como fenômeno holístico, não se focando especificamente a uma única mídia. Através de pesquisa

empírica via *survey* com 28 vendedores, 144 varejistas e 445 consumidores, verificou-se que o uso de mídia social contribui positivamente para o desempenho da marca, desempenho do varejista e lealdade consumidor-varejista. Os resultados também apontaram que empresas com fortes relacionamentos preexistentes com clientes têm, através das mídias sociais, oportunidade para fortalecer ainda mais essas relações.

Estudo empírico de Laroche, Habibi e Richard (2013) avaliaram a influência das comunidades de marca em mídias sociais em relação à fidelidade de marca e relacionamento cliente e marca, via *survey* com 441 membros de uma comunidade de marca presentes em mídia social. Os resultados obtidos sugerem que empresas podem aumentar a confiança e a fidelidade dos clientes com a criação de comunidades de marcas em mídias sociais. Os resultados também sugerem que a presença e atuação de marcas em mídias sociais podem fortalecer o relacionamento entre clientes e marca, além de proporcionar benefícios aos seus clientes, facilitando a troca de informações e aumentando os laços entre os clientes.

Estudo de Sarquis et al. (2016), teve por objetivo analisar como as instituições de ensino superior associadas ao sistema ACADEMIA no Brasil utilizam as mídias sociais como estratégia de marketing. Por meio de uma pesquisa qualitativa, exploratória, de caso múltiplo (três instituições de ensino superior), obtiveram resultados apontando que mídias sociais são utilizadas principalmente para melhorar a comunicação e o relacionamento com alunos e comunidade, e as mídias sociais mais utilizadas pelas instituições são Facebook e Twitter. Os resultados ainda apontaram que as instituições pesquisadas estão satisfeitas com o desempenho das mídias sociais utilizadas e que o Facebook é a mídia social que apresenta melhores resultados.

As mídias sociais proporcionam às empresas instrumentos para segmentar campanhas publicitárias, divulgar sua marca e construir relacionamentos com clientes. Consumidores passaram a ter maiores expectativas conforme as marcas solidificam seu lugar nas mídias sociais (LABRECQUE, 2014), com usuários acessando-as por diferentes motivos, interagindo de maneiras diversas, produzindo e consumindo conteúdos que, superficialmente, muitas vezes parecem completamente diferentes de uma mídia social para outra (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012). Neste contexto, faz-se necessário medir e gerenciar o sucesso das iniciativas de marketing realizados por empresas em ambientes online (HOMBURG; EHM; ARTZ, 2015), como as mídias sociais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo tem por objetivo verificar a produção científica internacional entre 2005 a 2015 no tema mídia social como estratégia de relacionamento. Para tanto, uma pesquisa bibliográfica foi realizada para identificar um portfólio de artigos publicados em periódicos científicos internacionais. Posteriormente, executou-se uma pesquisa bibliométrica para analisar o portfólio de artigos científicos selecionados. A pesquisa bibliográfica envolve um conjunto de procedimentos de leitura e análise de documentos bibliográficos com propósito de buscar conhecimento e solução para determinado problema de pesquisa (LIMA; MIOTO, 2007); enquanto a pesquisa bibliométrica contribui em tarefas, como sistematizar as pesquisas realizadas em determinado campo de saber, levantar as ferramentas metodológicas utilizadas em trabalhos anteriores e endereçar problemas a serem investigados em pesquisa futuras (CHUEKE; AMATUCCI, 2015).

Quanto à abordagem de pesquisa, este estudo caracteriza-se pela abordagem mista, sendo qualitativo na etapa de identificação do portfólio bibliográfico e quantitativo na etapa de análise bibliométrica dos artigos científicos selecionados (CRESWELL, 2013). Quanto ao objetivo de pesquisa, o estudo classifica-se como exploratório-descritivo (CRESWELL, 2013). Exploratório porque busca levantar a produção científica internacional de alto impacto, de acordo com o *Journal Citation Reports* - Thomson Reuters, sobre as mídias sociais como

estratégia de relacionamento das empresas, de maneira não conclusiva. É descritivo porque busca descrever características da produção científica e dimensionar a proporção em relação ao conjunto de artigos identificados. Quanto à estratégia de pesquisa, o estudo envolveu a coleta de dados secundários por meio de levantamento documental de artigos publicados sobre mídias sociais como estratégia de relacionamento em determinados periódicos científicos internacionais, como classificado por Creswell (2013).

Para atingir o objetivo do trabalho, selecionou-se o portfólio de artigos nos *journals* apresentados no Quadro 1. A escolha dos *journals* para pesquisa partiu do pressuposto de serem as publicações na área marketing que possuem maior fator de impacto (acima de 2.5 – JCR).

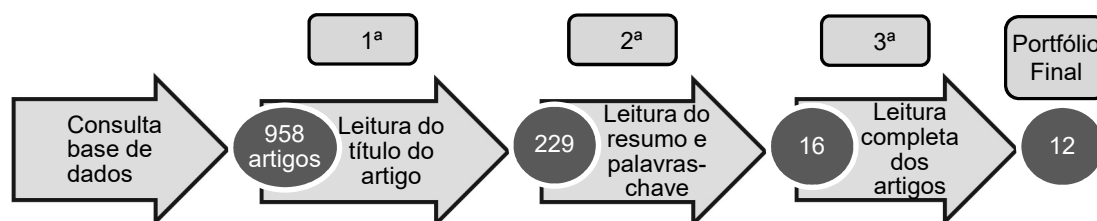
Quadro 1: Fator de impacto dos *journals* pesquisados

<i>Journal</i>	Fator de impacto
<i>Journal of Marketing</i>	3.885
<i>Journal of the Academy of Marketing Science</i>	3.744
<i>Journal of Interactive Marketing</i>	3.256
<i>Journal of International Marketing</i>	3.250
<i>Journal of Consumer Research</i>	3.187
<i>Journal of Marketing Research</i>	3.109
<i>Journal of Consumer Culture</i>	2.816
<i>Management Science</i>	2.741
<i>Marketing Theory</i>	2.673
<i>Consumption, Markets & Culture</i>	2.659

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

Foram selecionadas as seguintes combinações para as buscas: artigos no idioma inglês, com publicação no período de 2005 a 2015, que possuam em algum momento do artigo as combinações: a) “*social media*” AND *relationship* ou b) “*social network*” AND *relationship*. A escolha do termo *social network* fez-se devido à utilização, em alguns artigos, dos termos “*social network sites*”, “*online social network*” e “*social network websites*”. Segundo Baruah (2012) sites de redes sociais (*social network sites*) são a categoria de mídias sociais mais popular atualmente. Ambos os termos também foram utilizados em estudo bibliométrico realizado por Ferreira et al. (2015). A escolha de pesquisar as combinações mencionadas acima em todo corpo do artigo deu-se pela necessidade de analisar as publicações que utilizaram apenas o nome de ferramenta de mídia social (Facebook, Twitter, Instagram e outras) no título, palavra-chave e resumo. Portanto, se não fosse realizado esse processo de filtragem, possíveis artigos alinhados plenamente com o tema poderiam ser excluídos.

Obteve-se 447 artigos da combinação “*social media*” AND *relationship* e 511 da combinação “*social network*” AND *relationship*, totalizando 958 artigos. Todos passaram pela 1ª etapa de análise, com o propósito de: a) identificar no título, artigos repetidos e; b) analisar publicações sem possibilidade de se referir efetivamente ao tema da pesquisa. Foram selecionados 229 artigos (23,9% do total) para a etapa seguinte, sendo retirados 729 artigos cujos títulos eram duplicados ou não se adequavam ao assunto da pesquisa.

Figura 1: Fluxo de etapas da pesquisa bibliométrica

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

Na segunda etapa fez-se necessária leitura das palavras-chaves e resumo de todos os 229 artigos selecionados, para verificar se estavam efetivamente alinhados com o tema da pesquisa. Foram selecionados 16 artigos, sendo retirados 213 artigos cujos resumos e palavras-chave não se adequavam ao assunto da pesquisa. Evidencia-se que cinco *journals* (*Journal of Marketing*; *Journal of International Marketing*; *Journal of Consumer Research*; *Journal of Consumer Culture*; e *Consumption, Markets & Culture*) não possuem artigos selecionados para terceira etapa, apontando para possível distanciamento do periódico ao tema mídias sociais como estratégias de marketing.

Na terceira etapa realizou-se leitura completa de todos os artigos selecionados, para verificar se estavam efetivamente alinhados com o tema da pesquisa. Essa análise teve por objetivo selecionar o portfólio final das publicações sobre mídia social como estratégia de relacionamento, entre janeiro de 2005 a dezembro 2015. No Quadro 2, apresenta-se as categorias e subcategorias de análises utilizadas na pesquisa.

Quadro 2: Categorias e subcategorias de análise

Categoria	Subcategoria	Descrição
Dados do artigo	Título	Identificar o título
	Autor	Identificar os autores
	Ano de Publicação	Identificar o ano de publicação
	Relevância	Identificar a quantidade de citações
	Palavras-chave	Identificar as palavras-chave
	Dimensão	Identificar as dimensões abordadas
Local de estudo e publicação	Periódico científico	Identificar o periódico científico onde foi publicado
	Universidade	Identificar as universidades participantes do estudo
Método de pesquisa	Abordagem de pesquisa	Identificar o uso das abordagens de pesquisa
	Estratégia de pesquisa	Identificar as estratégias de pesquisa
	Método de coleta	Identificar os métodos de coleta da pesquisa
	Método de análise	Identificar os métodos de análise da pesquisa

Fonte: Adaptado de Sarquis et al., 2016.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O portfólio final possui 12 artigos, apresentados no Quadro 3.

Quadro 3: Portfólio bibliográfico selecionado.

Artigo	Autores	Ano	Citações	%
<i>Cultivating Trust and Harvesting Value in Virtual Communities</i>	Porter e Donthu	2008	351	15,8
<i>Destination Social Business: Exploring an Organization's Journey with Social Media, Collaborative Community and Expressive Individuality</i>	Weinberget al.	2013	55	2,5
<i>Fostering Consumer–Brand Relationships in Social Media Environments: The Role of Parasocial Interaction</i>	Labrecque	2014	110	4,9
<i>How Does Brand-related User-generated Content Differ across YouTube, Facebook, and Twitter?</i>	Smith, Fischer e Yongjian	2012	407	18,3
<i>How Managers' Shared Mental Models of Business–Customer Interactions Create Different Sensemaking of Social Media</i>	Rydén, Ringberg e Wilke	2015	11	0,5
<i>Leaving the Home Turf: How Brands Can Use Webcare on Consumer-generated Platforms to Increase Positive Consumer Engagement</i>	Schamarie Schaeffers	2015	17	0,8
<i>Managing Brands in the Social Media Environment</i>	Gensler et al.	2013	256	11,5
<i>Managing Customer Relationships in the Social Media Era: Introducing the Social CRM House</i>	Malthouse et al.	2013	213	9,6
<i>Measuring and Managing Consumer Sentiment in an Online Community Environment</i>	Homburg, Ehm e Artz.	2015	27	1,2
<i>Of “Likes” and “Pins”: The Effects of Consumers' Attachment to Social Media</i>	VanMeter, Grisaffe e Chonko	2015	20	0,9
<i>Popularity of Brand Posts on Brand Fan Pages: An Investigation of the Effects of Social Media Marketing</i>	De Vries, Gensler e Leeflang	2012	609	27,3
<i>Understanding social media effects across seller, retailer, and consumer interactions</i>	Rappet al.	2013	151	6,8

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

O número de citações foi retirado do *Google Scholar Citations* em 16 de maio de 2017. Nota-se a relevância dos artigos, apesar de publicados recentemente, mais da metade do portfólio final foi citado mais de 100 vezes, com média de 185,6 citações por artigo. Destaca-se o artigo *Popularity of Brand Posts on Brand Fan Pages: An Investigation of the Effects of Social Media Marketing* (2012), como o mais citado (609 citações) até o momento da pesquisa. Evidencia-se que os 3 artigos com maior número de citações correspondem a 61,4% do total do portfólio final. Infere-se que a baixa quantidade de citações dos últimos 4 artigos seja decorrência de suas datas recentes de publicações, 2015.

A Tabela 1 apresenta a distribuição dos artigos presentes no portfólio final e seus *journals* de publicação. Nota-se a concentração de publicações no *Journal of Interactive Marketing*, com 75% dos artigos presentes no portfólio final, possivelmente devido ao seu escopo de publicações estar alinhado ao marketing eletrônico/digital, direto e interativo. Destaca-se que apenas um dos artigos não foi publicado em *journal* com fator de impacto superior a 3.

Tabela 1: Distribuição de periódicos por publicação (n=12).

Journal	Fator de impacto	Artigos	%
<i>Journal of the Academic of Marketing Science</i>	3.744	1	8,3%
<i>Journal of Interactive Marketing</i>	3.256	9	75%
<i>Journal of Marketing Research</i>	3.109	1	8,3%
<i>Management Science</i>	2.741	1	8,3%

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

O Quadro 4 apresenta os autores e suas universidades que mais produziram sobre o tema. Destaca-se que, de um total de 37 autores, apenas Sonja Gensler possui mais de um artigo publicado no portfólio final, realizados por universidades distintas. Nota-se também que apenas dois autores não possuíam vínculo com instituições de ensino: Wege e Buck, ambos vinculados a empresas alemãs.

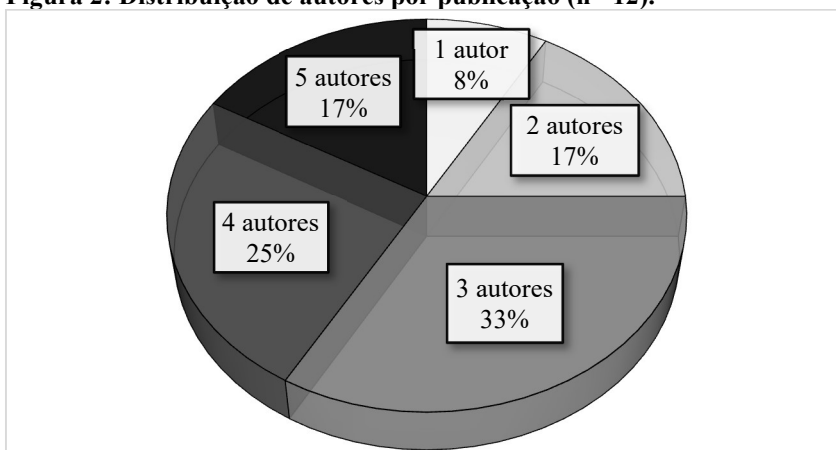
Quadro 4: Distribuição de autores por publicação (n=12).

Autor	Universidade	Autor	Universidade
S. Gensler	<i>University of Münster</i>	J. Schamari	<i>EBS Business School</i>
	<i>University of Groningen</i>	K. Ruyter	<i>Maastricht University</i>
A. Rapp	<i>University of Alabama</i>	L. Ehm	<i>University of Mannheim</i>
A. N. Smith	<i>York University</i>	L. I. Labrecque	<i>Loyola University Chicago</i>
B. Skiera	<i>Goethe-University</i>	L. Beitelspacher	<i>Portland State University</i>
B. D. Weinberg	<i>University of Massachusetts</i>	L. B. Chonko	<i>The University of Texas at Arlington</i>
C. Wiertz	<i>City University London</i>	L. de Vries	<i>University of Groningen</i>
C. Yongjian	<i>York University</i>	M. Artz	<i>Frankfurt School of Finance & Management</i>
C. Homburg	<i>University of Mannheim</i>	M. Buck	-
C. Dellarocas	<i>Boston University</i>	M. Haenlein	<i>ESCP Europe</i>
C. E. Porter	<i>University of Notre Dame</i>	M. Zhang	<i>Hong Kong University of Science and Technology</i>
D. I. Keeling	<i>Loughborough University</i>	Naveen Donthu	<i>Georgia State University</i>
D. Grewal	<i>Babson University</i>	P. Rydén	<i>Copenhagen Business School</i>
D. B. Grisaffe	<i>The University of Texas at Arlington</i>	P. S.H. Leeftang	<i>University of Groningen</i>
D. E. Hughes	<i>Michigan State University</i>	R. A. VanMeter	<i>Ball State University</i>
E. Malthouse	<i>Northwestern University</i>	R. Wilke	<i>Copenhagen Business School</i>
E. Wege	-	T. Schaefer	<i>TU Dortmund University</i>
E. Fischer	<i>York University</i>	T. Ringberg	<i>Copenhagen Business School</i>
Fr. Völckner	<i>University of Cologne</i>	Y. L. Thompkins	<i>Old Dominion University</i>

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

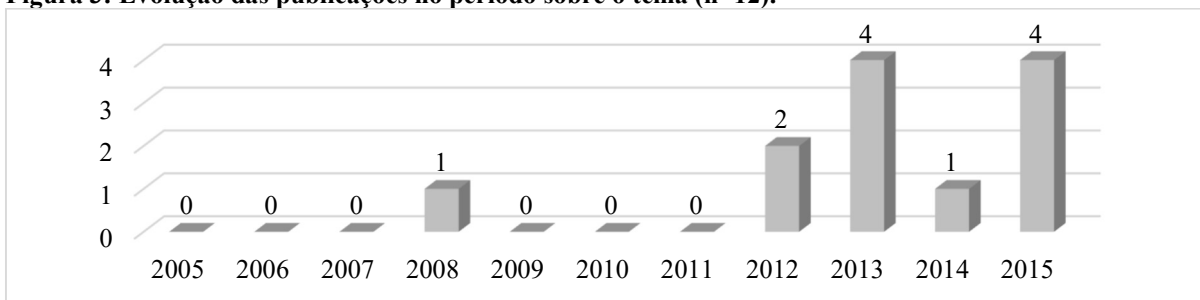
Em relação as universidades, apesar de 5 possuírem mais de um autor no portfólio final, nenhuma é presente em publicações distintas. Destacam-se *Copenhagen Business School* (Dinamarca), *University of Groningen* (Holanda) e *York University* (Canadá) com 3 autores e *The University of Texas at Arlington* (Estados Unidos) e *University of Mannheim* (Alemanha) com 2 cada.

A Figura 2 aponta a distribuição de autores por publicação. No período pesquisado verificou-se que a participação de autores foi bastante dispersa, os artigos publicados por três autores possuem percentual mais significativo, sendo 33%. Artigos com 1, 2, 4 e 5 autores são presentes em 8%, 17%, 25% e 17% das publicações, respectivamente. Vale destacar que 92% dos artigos publicados foram realizados em equipe. No que tange a distribuição de autores por artigo, constatou-se uma média de 3,2 autores por artigo.

Figura 2: Distribuição de autores por publicação (n= 12).

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

Apesar de a pesquisa ter analisado publicações de 2005 até 2015, nota-se grande concentração de pesquisas a respeito do tema a partir de 2012, com apenas um artigo sendo publicado anterior a esta data. Infere-se que este é um tema de pesquisa recente e que merece de maior aprofundamento da academia científica.

Figura 3: Evolução das publicações no período sobre o tema (n=12).

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

Em relação as palavras-chaves encontradas nos artigos, identificaram-se 60 palavras-chave distintas, sendo elas unidas em grupos quando possível e apresentadas em forma de nuvem de palavras, elaborada a partir do *software online* Word Clouds, conforme a Figura4, para uma melhor apresentação e análise.

Figura 4: Nuvem de palavras de palavras-chave dos artigos.

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

Destaca-se a utilização do termo *Social media* em 11 publicações (91,7%), seguido dos termos *Relationship marketing*, *Brand* e *Engagement*, presentes em 3 artigos (25%) cada. Nota-se o uso de 2 grupos de mídias sociais como palavra-chave: *Online communities* (em 02 artigos)

e *Social networking sites* (01 artigo). Um único artigo no meio as mídias sociais Facebook, Twitter e YouTube como palavras-chave.

Quanto aos aspectos metodológicos, conforme Quadro 5, nota-se uma divisão em relação a abordagem de pesquisa, sendo as abordagens qualitativa presente em 41,7% dos artigos, quantitativa 33,3% e mista em 25% dos artigos. Predomina-se o uso da pesquisa empírica, presente em 11 dos artigos, enquanto a pesquisa bibliográfica foi utilizada em 1 artigo. Em relação a técnica de coleta de dados o levantamento documental e *survey* foram os mais utilizados, em 5 artigos cada. Quanto a técnica de análise de dados a análise de documento foi a mais utilizada, em 41,7% das publicações. Evidencia-se a diversidade de técnicas de análise, com 11 usadas em uma pesquisa, essas divididas em sete artigos diferentes, como análise de sentimento e análise de mediação.

Quadro 5: Aspectos metodológicos (n=12)

Método		Artigos	%	Método		Artigos	%
Abordagem de pesquisa	Qualitativa	5	41,7	Tipo de pesquisa	Empírica	11	91,7
	Quantitativa	4	33,3		Bibliográfica	1	8,3
	Misto	3	25		<i>Survey</i>	5	41,7
Técnica de análise dos dados	Análise de conteúdo	5	41,7	Técnica de coleta de dados	Levantamento documental	5	41,7
	Estatística multivariada	5	41,7		Webgrafia	3	25
	Qui-quadrado	2	16,7		Entrevistas em profundidade	1	8,3
	Outros	7	58,3		Pesquisa experimental	1	8,3

Fonte: Elaborado pelos autores, 2017.

A Tabela 2 apresenta o que já conhecemos sobre o tema (resultados dos estudos já realizados), dividindo em tipos de mídias sociais de acordo com modelo de classificação de Weinberg e Pehlivan (2011) e de maneira holística. O foco da pesquisa de mídia social como um fenômeno holístico, justifica-se à realidade de que a mídia social está em constante evolução, com novas plataformas surgindo e plataformas antigas se tornando obsoletas (RAPP et al., 2013). Por tratar-se de uma abordagem holística, essa pode ser adaptada em pesquisas futuras caso pesquisadores desejem estudar uma mídia social específica (VANMETER; GRISAFFE; CHONKO, 2015).

Tabela 2: Dimensões analisadas

Mídia social	O que já conhecemos
Holística	<ul style="list-style-type: none"> - O conteúdo gerado pelo usuário em relação a marca tende a variar entre os sites de mídia social (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012); - Empresas ainda não identificaram meios eficazes de gerenciar estratégias de marketing em mídias sociais ajustáveis para cada indivíduo (MALTHOUSE et al., 2013); - Empresas devem entender as diferentes dimensões do relacionamento com clientes e como essas afetam o uso de mídias sociais entre os clientes (RAPP et al., 2013); - As mídias sociais criaram consumidores mais conscientes (WEINBERG et al., 2013); - A humanização da marca em mídias sociais pode ser usada para aumentar as intenções de engajamento dos consumidores (SCHAMARI; SCHAEFERS, 2015); - O uso de mídias sociais no nível estratégico de negócios exige um profundo conhecimento dos envolvidos (RYDÉN; RINGBERG; WILKE, 2015).
Redes sociais	<ul style="list-style-type: none"> - Oferecem mais oportunidades para empresas conectar-se com clientes, aumentando sua visibilidade (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012); - Os esforços de empresas nas redes sociais podem tornar-se mais eficientes e eficazes se segmentados e direcionados para consumidores mais ligados às mídias sociais (VANMETER; GRISAFFE; CHONKO, 2015). - As marcas estão tornando-se mais humanizadas através das conversas com consumidores nas redes sociais (GENSLER et al., 2013); - O número de curtidas e comentários nas postagens do Facebook é afetado por diferentes características, como vivacidade e interatividade (DE VRIES; GENSLER; LEEFLANG, 2012).
Microblogs	<ul style="list-style-type: none"> - Deve-se acompanhar o Twitter para potenciais mensagens negativas, para atenuar possíveis problemas com a marca (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012); - Possui maior percentual de conteúdo relacionado a marca gerado por usuários do que outros tipos de mídias sociais (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012); - Twitter é reconhecido como site no qual os usuários solicitam informações e reclamam de marcas (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012);
Comunidades Online	<ul style="list-style-type: none"> - Conteúdo considerado de qualidade pelo consumidor tem efeito positivo em sua visão sobre a empresa (PORTER; DONTU, 2008); - É o tipo de mídia social que possui maior percentual de conteúdo gerado pelo usuário relacionado à marca (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012); - Usuários podem sentir-se parte da comunidade ao se envolvem em discussões vívidas (DE VRIES; GENSLER; LEEFLANG, 2012); - Deve-se ter foco no consumidor e em construir relacionamentos com esses, em vez de simplesmente gerar vendas (PORTER; DONTU, 2008; WEINBERG et al., 2013).
Blogs	<ul style="list-style-type: none"> - Integrar detalhes pessoais a uma mensagem promocional pode produzir um impacto positivo no relacionamento (LABRECQUE, 2014). - Ler opiniões de consumidores em blogs auxilia empresas a obter sua percepção em relação a empresa (MALTHOUSE et al., 2013); - Respostas automatizadas são capazes de promover um sentimento de interação pessoal entre marca e consumidor, desde que esses não percebam a automatização (LABRECQUE, 2014).

Fonte: elaborado pelos autores, 2017.

Foram sugeridas pesquisas futuras abordando: investigar possíveis diferenças culturais que podem influenciar o desempenho de atividades em redes sociais de diversos países (DE VRIES; GENSLER; LEEFLANG, 2012); como a confiança se desenvolve e muda ao longo do tempo em comunidades online (PORTER; DONTU, 2008); verificar se o aumento do uso de mídia social pelo consumidor promove a lealdade (RAPP et al., 2013); averiguar as diferenças no conteúdo gerado pelo usuário em diferentes grupos de mídia social (SMITH; FISCHER; YONGJIAN, 2012); avaliar a qualidade das postagens das empresas em mídias sociais, na perspectiva de especialistas ou seus usuários-chave (HOMBURG et al., 2015); identificar os mecanismos fundamentais ou forças implícitas das mídias sociais que moldam o sucesso de uma comunidade online (WEINBERG et al., 2013); como empresas podem influenciar os consumidores a tornarem-se fãs da marca em redes sociais (DE VRIES; GENSLER;

LEEFLANG, 2012); como melhor administrar páginas de empresas disponíveis globalmente (GENSLER et al., 2013); como usar as redes sociais para gestão de relacionamentos com clientes (DE VRIES; GENSLER; LEEFLANG, 2012); como os resultados das discussões em comunidades devem ser codificados e arquivados para referência posterior (WEINBERG et al., 2013).

Por fim, apresenta-se no Quadro 6 as características que predominaram nas publicações selecionadas para o portfólio final.

Quadro 6: Variáveis analisadas de maior frequência

Variável	Maior Frequência
Autor com mais publicações	Sonja Gensler
Journal com mais publicações	<i>Journal of Interactive Marketing</i>
Palavra-chave mais utilizada	<i>Social media</i>
Artigo mais citado	De Vries, Gensler e Leeftang (2012)
Principal abordagem de pesquisa	Qualitativa
Tipo de pesquisa mais utilizada	Empírica
Técnica de coleta de dados mais utilizada	Levantamento documental; <i>Survey</i>
Técnica de análise mais utilizada	Análise de conteúdo; Estatística multivariada

Fonte: elaborado pelos autores, 2017.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente estudo foi mapear a produção científica internacional de alto impacto, no período de 2005 a 2015, sobre mídia social como estratégia de relacionamento, identificando-se artigos, autores, palavras-chave, periódicos e universidades que mais pesquisaram sobre o tema; verificaram-se os aspectos metodológicos utilizados nos estudos; identificaram-se as principais dimensões/conceitos teóricos estudados; e identificaram-se os *gaps* de pesquisa sobre o tema.

Para alcançar os objetivos propostos, utilizou-se a pesquisa bibliométrica com abordagem mista. Não obstante, ressalta-se que este estudo não teve por propósito esgotar a literatura internacional concernente ao assunto no período investigado, em razão de ter selecionado 10 periódicos. O intuito da pesquisa foi realizar um mapeamento sobre a produção científica internacional, recente e de alto impacto, referente a mídia social como estratégia de relacionamento.

Ao todo foram identificados 958 artigos, sendo analisados através de diversos filtros, resultando no portfólio final selecionado de 12 artigos publicados, abrangendo 4 periódicos, 37 autores de 8 países e 28 universidades. A palavra-chave utilizada com frequência maior foi *social media*, presente em 11 publicações, contrastando com estudo bibliométrico realizado por Ferreira et al. (2015), que analisou a publicação de trabalhos acadêmicos que relacionam o comportamento do consumidor e as redes sociais, publicados nos principais periódicos brasileiros no período de 2000 a 2014, onde encontrou-se o termo “mídias sociais” com pouca frequência.

O periódico com maior quantidade de publicações é o *Journal of Interactive Marketing*, 9 artigos. Constatou-se uma média de 3,2 autores por artigo, média superior à verificada em estudos realizado por Mazzon e Hernandez (2013) e Ferreira et al. (2015), com médias de 2,3 e 2,72 autores por artigo, respectivamente. Apesar do total de 28 instituições de ensino distintas, estas não se apresentam em mais de uma publicação cada. As publicações sobre o tema concentram-se a partir de 2012, com único artigo publicado anterior a esta data. A atualidade das publicações está em consonância com estudo bibliométrico realizado por Ferreira et al. (2015), onde 78% do total de publicações foi a partir de 2011.

Referente ao portfólio final selecionado, existe uma divisão em relação à abordagem dos estudos, onde 41,7% dos estudos são qualitativos, 33,3% quantitativos e 25% de abordagem mista. Destaca-se a grande quantidade de estudos empíricos, representando 91,7% do portfólio

final. As técnicas de coleta de dados mais utilizadas foram levantamento documental e *survey*, enquanto as técnicas de análise de dados foram análise de conteúdo e estatística multivariada.

No presente estudo constatou-se forte concentração da produção científica na América do Norte e Europa, com apenas 1 do total de 28 autores vinculado a uma universidade asiática. Evidencia-se a baixa participação nacional em pesquisas relacionadas ao tema, com portfólio final não contendo autor de nacionalidade ou instituição brasileira, em conformidade com estudo de Mazzon e Hernandez (2013), que também aponta para falta de pesquisas em marketing por autores brasileiros.

Esta análise bibliométrica apresenta como principal contribuição o mapeamento da produção científica internacional de alto impacto no período de 2005 a 2015 sobre o tema mídia social como estratégia de relacionamento. Esta análise serve de possível guia aos pesquisadores que pretendem seguir na linha de pesquisa de estratégias de relacionamento no contexto de mídias sociais, apontando alguns *gaps* de pesquisa e o que já foi pesquisado.

Como limitações, aponta-se o fato da pesquisa ter sido realizada em 10 periódicos de língua inglesa na área de marketing, assim como não ter sido observado os países da pesquisa ou as referências utilizadas nos estudos. Como sugestões para futuros estudos, considera-se importante pesquisas em diferentes bases de dados para uma amostra maior de publicações; estudos bibliométricos em periódicos brasileiros para uma análise comparativa entre a produção científica internacional e nacional; analisar a popularidade dos diferentes tipos de conteúdo publicados em mídias sociais; como empresas nacionais utilizam mídias sociais para relacionar-se com clientes e *stakeholders*; verificar se a interação com empresas em mídias sociais altera o comportamento de compra do consumidor; assim como as sugestões feitas pelos autores citadas anteriormente.

REFERÊNCIAS

BARUAH, T. D. Effectiveness of Social Media as a tool of communication and its potential for technology enabled connections: A micro-level study. **International Journal of Scientific and Research Publications**, v. 2, n. 5, p. 1-10, 2012.

BOLTON, R. N. et al. Understanding Generation Y and their use of social media: a review and research agenda. **Journal of Service Management**, v. 24, n. 3, p. 245-267, 2013.

CHUEKE, G. V.; AMATUCCI, M. O que é bibliometria? Uma introdução ao fórum. **Internext**, v. 10, n. 2, p. 1-5, 2015.

CRESWELL, J. W. **Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches**. Sage publications, 2013.

DE VRIES, L.; GENSLER, S.; LEEFLANG, P. SH. Popularity of brand posts on brand fan pages: An investigation of the effects of social media marketing. **Journal of Interactive Marketing**, v. 26, n. 2, p. 83-91, 2012.

DUBOFF, R.; HEATON, C. **Employee loyalty: A key link to value growth**. *Strategy & Leadership*, v. 27, n. 1, p. 8-13, 1999.

FERREIRA, A. C. et al. Redes sociais e comportamento do consumidor: análise bibliométrica de artigos publicados em periódicos nacionais de 2000 a 2014. In: **Anais dos Seminários em Administração–SemeAd**. 2015.

FRAGA, R. et al. Estudo Exploratório sobre o uso das Redes Sociais na Construção do Relacionamento com Clientes. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 262-282, 2013.

GENSLER, S. et al. Managing brands in the social media environment. **Journal of Interactive Marketing**, v. 27, n. 4, p. 242-256, 2013.

GRÖNROOS, C. Commentary: relationship marketing readiness: theoretical background and measurement directions. **Journal of Services Marketing**, v. 31, n. 3, 2017.

HARRIGAN, P. et al. Modelling CRM in a social media age. **Australasian Marketing Journal (AMJ)**, v. 23, n. 1, p. 27-37, 2015.

HARRIS, L.; RAE, A. Social networks: the future of marketing for small business. **Journal of business strategy**, v. 30, n. 5, p. 24-31, 2009.

HERINGER, B. H. F.; DÓRIA, M. L. V. C. A eficácia das redes sociais no marketing de relacionamento no varejo. **Revista de Administração da UNIFATEA**, v. 5, n. 5, 2013.

HOMBURG, C.; EHM, L.; ARTZ, M. Measuring and managing consumer sentiment in an online community environment. **Journal of Marketing Research**, v. 52, n. 5, p. 629-641, 2015.

KILLIAN, G.; MCMANUS, K. A marketing communications approach for the digital era: Managerial guidelines for social media integration. **Business Horizons**, v. 58, n. 5, p. 539-549, 2015.

LABRECQUE, L. I. Fostering consumer-brand relationships in social media environments: The role of parasocial interaction. **Journal of Interactive Marketing**, v. 28, n. 2, p. 134-148, 2014.

LAROCHE, M.; HABIBI, M. R.; RICHARD, M. To be or not to be in social media: How brand loyalty is affected by social media? **International Journal of Information Management**, v. 33, n. 1, p. 76-82, 2013.

LIMA, T. CS; MIOTO, R. C. T. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. **Revista Katálysis**, v. 10, n. 1, p. 37-45, 2007.

LOURENÇO, C. D. S. Cultura Brasileira e Marketing de Relacionamento: Um Estudo Etnográfico no Varejo. **REMark**, v. 13, n. 5, p. 47, 2014.

MALTHOUSE, E. C. et al. Managing customer relationships in the social media era: introducing the social CRM house. **Journal of Interactive Marketing**, v. 27, n. 4, p. 270-280, 2013.

MANGOLD, W. G.; FAULDS, D. J. Social media: The new hybrid element of the promotion mix. **Business horizons**, v. 52, n. 4, p. 357-365, 2009.

MAZZON, J. A.; HERNANDEZ, J. M. C. Produção científica brasileira em marketing no período 2000-2009. **RAE**, v. 53, n. 1, p. 67-80, 2013.

PIECH, D.; BURGER, L. The State of Social Media in Brazil. In: **ComScore Presentation Event**, mai. 2015.

PORTER, C. E.; DONTU, N. Cultivating trust and harvesting value in virtual communities. **Management Science**, v. 54, n. 1, p. 113-128, 2008.

RAPP, A. et al. Understanding social media effects across seller, retailer, and consumer interactions. **Journal of the Academy of Marketing Science**, v. 41, n. 5, 2013.

RIBEIRO, J. P.; PEIXOTO, J. P. Searching for Events through Social Media: An Exploratory Study. **International Journal of Marketing, Communication and New Media**, v. 2, n. 3, 2014.

RYDÉN, P.; RINGBERG, T.; WILKE, R. How Managers' Shared Mental Models of Business–Customer Interactions Create Different Sensemaking of Social Media. **Journal of Interactive Marketing**, v. 31, p. 1-16, 2015.

SARQUIS, A. B. et al. Mídias sociais como estratégia de marketing: Estudo multicaso em Instituições de Ensino Superior no Brasil. **Revista ESPACIOS**, v. 37, n. 15, 2016.

SCHAMARI, J.; SCHAEFERS, T. Leaving the home turf: how brands can use webcare on consumer-generated platforms to increase positive consumer engagement. **Journal of Interactive Marketing**, v. 30, p. 20-33, 2015.

SHANI, D.; CHALASANI, S. Exploiting niches using relationship marketing. **Journal of consumer marketing**, v. 9, n. 3, p. 33-42, 1992.

SMITH, A. N.; FISCHER, E.; YONGJIAN, C. How does brand-related user-generated content differ across YouTube, Facebook, and Twitter? **Journal of Interactive Marketing**, v. 26, n. 2, p. 102-113, 2012.

VANMETER, R. A.; GRISAFFE, D. B.; CHONKO, L. B. Of “Likes” and “Pins”: The effects of consumers' attachment to social media. **Journal of Interactive Marketing**, v. 32, p. 70-88, 2015.

WEINBERG, B. D.; PEHLIVAN, E. Social spending: Managing the social media mix. **Business horizons**, v. 54, n. 3, p. 275-282, 2011.

WEINBERG, B. D. et al. Destination social business: Exploring an organization's journey with social media, collaborative community and expressive individuality. **Journal of interactive marketing**, v. 27, n. 4, p. 299-310, 2013.

ZEITHAML, Va. A.; BITNER, M. J.; GREMLER, D. D. **Marketing de Serviços: A Empresa com Foco no Cliente**. AMGH Editora, 2014.

GESTÃO DA CADEIA PRODUTIVA DO SETOR VITIVINÍCOLA NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E INTERNACIONAL: ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

Ana Cláudia Lara Prado

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
anaclaudialaraprado@gmail.com

Beno Nicolau Bieger

Doutor em Engenharia Florestal – UFPR
beno@unochapeco.edu.br

Odilon Luiz Poli

Doutor em Educação – UNICAMP
odilon@unochapeco.edu.br

RESUMO

O setor vitivinícola está em movimento, há um crescimento da atividade em países e regiões não tradicionais, áreas vitícolas crescem na América do Sul, Oceania e Ásia, apesar da Europa continuar sendo o epicentro da produção vinícola global. No Brasil a vitivinicultura apresenta grande importância para economia, principalmente no Sul do País, onde se concentra uma expressiva produção de uva e vinhos. O objetivo deste estudo foi analisar as principais características da produção intelectual relacionadas à gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola nacional e internacional. Para tanto, realizou-se uma pesquisa de caráter bibliométrico a partir dos artigos encontrados na base de dados Spell, ScienceDirect, Scopus e Web of Science, após foi realizada análise de conteúdo destes com o auxílio do software EndNote e Ucinet. Dentre os resultados encontrados pode-se evidenciar que o número de artigos publicados que atendessem os pré-requisitos, é relativamente pequeno, que o ranking da produção individual por país é formado primeiramente pela Itália, seguido da Espanha e França, além de demonstrar não haver um periódico que se destaque nas publicações acerca do tema. Os resultados apontam que os anos com maior número de publicações foram 2015 e 2016, também foi possível perceber que as pesquisas sobre a esfera vitivinícola apontam para uma especialização do setor e das empresas que o compõem, visto o aumento no interesse acerca das questões relacionadas à sustentabilidade das empresas. Esses resultados podem ser úteis para acrescentar no conhecimento sobre a produção sobre o setor vitivinícola.

Palavras-chave: Gestão; Cadeia produtiva do vinho; Bibliometria.

1 INTRODUÇÃO

A vitivinicultura no Brasil apresenta grande importância para economia, principalmente no Sul do País, onde se concentra uma expressiva produção de uva, vinhos e derivados. O desenvolvimento da atividade originou-se por volta do século XX, quando os imigrantes italianos iniciaram a fabricação do vinho, principalmente nos estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

A viticultura é uma atividade relevante para a sustentabilidade da pequena propriedade no Brasil, tornando-se importante também na geração de emprego em grandes empreendimentos, que produzem uvas, vinhos e derivados do produto. No contexto brasileiro, a competição se tornou agressiva com os países vizinhos, como Argentina e Chile o que tem revelado a necessidade das vinícolas tornarem-se mais efetivas. Diante deste cenário, as empresas brasileiras têm buscado alternativas estratégicas bem como desenvolver inovações para se manterem competitivas no mercado (ALVES; ZEN; PADULA, 2011).

A viticultura ocupa as maiores áreas da Espanha, França, Itália, China e Turquia. O Brasil ocupa a 20ª colocação no ranking mundial da área cultivada com videiras. Dentre os cinco maiores países em área cultivada com videiras, somente a China apresentou aumento de área no período em análise. Em relação à produção de uvas, a China, além de apresentar menor oscilação de produção entre os anos, foi a que apresentou um aumento acentuado na produção de uvas, tornando-se em 2010, o maior produtor mundial. Esse país também se destacou na produção de vinhos, tendo se tornado o quinto maior produtor mundial. O Brasil, em 2010, figurou como o 13º maior produtor de vinhos, o 14º maior produtor mundial de uvas e o 20º em área cultivada com videiras. (EMBRAPA, 2012).

Segundo a Organização Internacional da Vinha e do Vinho (OIV, 2015) os principais países vinhateiros europeus continuam dando as cartas nos números globais, embora com tendências novamente confirmadas de desaceleração lenta e gradual, buscando uma estabilização. Considerando a diversidade e complexidade da vitivinicultura brasileira e mundial, um estudo bibliométrico nessa área é importante para identificação das pesquisas realizadas acerca do setor vitivinícola, bem como analisar a que se destinam e a abrangência dos artigos publicados.

Diante do exposto, elabora-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as principais características da produção intelectual, nacional e internacional, relacionadas à gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola? O objetivo deste estudo consiste em analisar as principais características da produção intelectual relacionadas à gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola nacional e internacional.

Além dessa seção introdutória, o artigo apresenta o referencial teórico acerca de Cadeias produtivas, vitivinicultura e bibliometria. Logo após, são descritos os procedimentos metodológicos, seguidos pela apresentação e análise dos resultados e as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Cadeias produtivas e vitivinicultura

Cadeia Produtiva é o conjunto de atividades que se articulam progressivamente desde os insumos básicos até o produto final, incluindo distribuição e comercialização, constituindo-se em segmentos (elos) de uma corrente.

Para Castro (2001) A cadeia produtiva é o conjunto de componentes interativos, incluindo os sistemas produtivos, fornecedores de insumos e serviços, industriais de processamento e transformação, agentes de distribuição e comercialização, além de consumidores finais. Objetiva suprir o consumidor final de determinados produtos ou subprodutos.

O processo produtivo deve ter seu desempenho orientado e aferido por um conjunto de critérios. De maneira geral, a principal referência para valorar demandas de uma cadeia produtiva pode considerar como critérios: competitividade, eficiência, qualidade e equidade (CASTRO, 2001).

De acordo com Batalha (2001) uma cadeia de produção agroindustrial pode ser segmentada, em três macros segmentos:

- a) Comercialização. Representa as empresas que mantém contato com o cliente final da cadeia, viabilizando tanto o consumo, quanto o comércio dos produtos finais, a exemplo de supermercados, restaurantes, cantinas, entre outros. Neste macro segmento, podem ser incluídas empresas responsáveis somente pela logística de distribuição dos produtos.
- b) Industrialização. Este macro segmento diz respeito às firmas responsáveis pela transformação das matérias-primas em produtos finais.
- c) Produção de matérias-primas. Reúne as firmas fornecedoras de matérias-primas iniciais para que outras empresas avancem no processo de produção do produto final, como por exemplo,

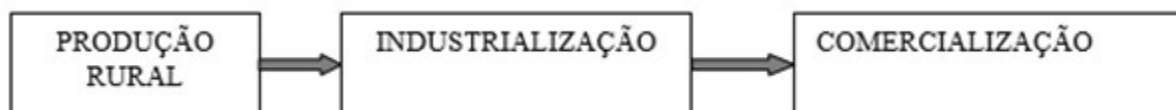
agricultura, pecuária e pesca.

A cadeia produtiva, no conceito de Castro (2001), é um sistema constituído por um grande número de elementos e processos interligados e interativos, incluindo sistemas produtivos, fornecedores de insumos e serviços, indústrias de processamento e transformação, agentes de distribuição e comercialização, que propiciam a oferta de bens e serviços aos consumidores finais. Assim, a reunião de todos os sistemas ou cadeias produtivas pertencentes à agroindústria caracteriza-se num sistema maior designado de agronegócio.

Para Scalco apud Pires (2000, p. 5):

Um objetivo básico do gerenciamento de cadeia produtiva é proporcionar sinergia entre seus agentes, sendo eficiente no atendimento das necessidades do consumidor final, tanto pela redução de custos, diminuindo custos de transação e de produção, como pela agregação de valor ao produto final, criando bens e serviços customizados e desenvolvimento conjunto de competências distintas, em toda a cadeia, com esforços e benefícios mútuos.

Segundo Batalha (1997) uma cadeia de produção pode ser entendida como um encadeamento técnico, econômico ou comercial, entre as etapas de produção que são: produção de matérias-primas, industrialização, comercialização. A Figura representa um esquema de uma cadeia de produção Agroindustrial genérica.



A análise das cadeias produtivas é uma ferramenta eficaz para investigar as várias interfaces que permeiam o sistema, com o objetivo de entender as diferentes lógicas de seu desenvolvimento e as diferentes estratégias adotadas. Essa análise deve evidenciar os principais clientes da cadeia produtiva, assim como os produtos por eles consumidos.

No Brasil a cadeia produtiva da uva e do vinho apresenta uma grande importância na economia e no montante de vinhos comercializados. Contudo, a vinicultura nacional vem perdendo espaço no mercado em termos de produção e comercialização devido, principalmente, a diferença de preços frente aos vinhos estrangeiros, em especial, os provenientes de países do Mercosul, uma vez que esses possuem diferença expressiva nos custos, sobretudo, no que se refere a tributos (MELLO, 2004).

De acordo com dados da IBRAVIN (2016), São mais de 1,1 mil vinícolas espalhadas pelo país, a maioria instalada em pequenas propriedades. A área de produção vitivinícola no Brasil soma 83,7 mil hectares, divididos principalmente entre seis regiões. O país se consolidou como o quinto maior produtor da bebida no Hemisfério Sul.

Dentro dessa concepção a cadeia produtiva do vinho, a exemplo das demais cadeias agroindustriais, é composta por um conjunto de segmentos que compreende desde a produção de matéria-prima que é a uva até a venda do produto acabado ao consumidor, que é o vinho engarrafado. Os segmentos que integram a cadeia produtiva do vinho são: o de produção de uva, que envolve os produtores de uva para consumo in natura ou para produção de vinhos, sucos e demais derivados; as empresas que industrializam a uva para a produção desses produtos, ou seja, as vinícolas e as cooperativas vinícolas; o segmento varejista, que envolve os estabelecimentos que comercializam os produtos vinícolas; e o mercado consumidor, que reúne os consumidores de vinhos, sucos e derivados em geral (DUARTE, 2013).

2.2 Bibliometria

A bibliometria é uma técnica que surge no início do século XX devido a uma necessidade emergente de se obter estudos e avaliações da produção e comunicação científica. Price (1979) ressalta a importância dessa abordagem relatando a importância de se dispor de uma distribuição que informe sobre o número de autores, trabalhos, países ou revistas que existem em cada categoria de produtividade, utilidade ou o que mais desejarmos saber.

A bibliometria, que vem se constituindo como uma disciplina desde o começo da década de 80, abarca os aspectos estatísticos e matemáticos relacionados aos problemas da biblioteconomia, da documentação e da informação, com fortes vínculos com os aspectos teóricos da recuperação da informação (WORMELL, 1998).

As principais leis bibliométricas são: Lei de Bradford: dedicada a avaliar a produtividade de Periódicos e permite estimar o grau de relevância de periódicos em dada área do conhecimento; Lei de Lotka: voltada à avaliação da produtividade científica de autores, considera que alguns pesquisadores, supostamente de maior prestígio em uma determinada área do conhecimento, produzem muito e muitos pesquisadores, supostamente de menor prestígio, produzem pouco; Lei de Zipf: com foco na frequência de palavras, permite estimar as frequências de ocorrência das palavras de um determinado texto científico e tecnológico e a região de concentração de termos de indexação, ou palavras-chave, indicando que um pequeno grupo de palavras ocorre muitas vezes e um grande número de palavras é de pequena frequência de ocorrência (ARAUJO, 2006)

Posteriormente, a Lei de Lotka foi aperfeiçoada por Price, predizendo que 1/3 da literatura é produzida por 1/10 dos autores mais produtivos, que em média, cada autor produz 3,5 documentos e que 60% dos autores produzem um único documento (PRICE, 1965)

O padrão de distribuição das leis e princípios bibliométricos segue a máxima: “poucos com muito e muito com poucos”. Essa máxima é conhecida como o Efeito Mateus na Ciência, que diz: “aos que mais têm será dado em abundância e aos que menos têm, até o que têm lhes será tirado” (MERTON, 1968). Além dessas leis, há outros grupos de análise e princípios que, segundo Alvarado (2002), ainda não são considerados como leis, tais como a Lei de Goffman, Elitismo e Obsolescência da Literatura.

Para Santos e Kobashi (2009), o princípio básico subjacente às abordagens bibliométricas é a ideia de que a comunicação científica dos resultados da pesquisa é um aspecto central da ciência. Embora as publicações não sejam os únicos indicadores da atividade científica, elas são, certamente, elementos muito importantes do processo de troca de conhecimento.

Por fim a Bibliometria é uma ferramenta estatística que permite mapear e gerar diferentes indicadores de tratamento, gestão da informação e do conhecimento, necessários ao planejamento, avaliação e gestão da ciência e da tecnologia, de uma determinada comunidade científica ou país.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método aplicado nesse estudo possui uma abordagem quantitativa e qualitativa. De natureza descritiva, abordará métodos de pesquisa bibliográfica e bibliométrica tendo em vista seu objetivo analisar as principais características da produção intelectual relacionadas à gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola nacional e internacional. (REMLER; VAN RYZIN, 2011). O processo de desenvolvimento deste estudo consiste em três etapas: coleta de dados, análise de dados, apresentação bibliométrica e análise dos resultados.

3.1 Delimitação e coleta de dados

A primeira etapa deste estudo se deu a partir da definição dos objetivos de pesquisa, com o intuito de estabelecer o escopo para a coleta dos dados. A busca em bases de dados foi realizada no mês de fevereiro de 2017.

A etapa de coleta dos dados consistiu nos seguintes procedimentos: a) identificação das bases de dados – foram consultadas quatro bases de dados a saber: a base de dados Spell que é uma base de dados brasileira que concentra documentos publicados a partir de 2000, das áreas de Administração, Contabilidade e Turismo; a base de dados ScienceDirect, que é uma plataforma online, que permite acesso a artigos em texto completo, escritos pelos mais renomados autores do cenário científico internacional, nas principais áreas do conhecimento; a base de dados SciVerse Scopus, doravante referida a penas como Scopus, lançada em 2004 pela Elsevier, A escolha desta base deu-se por ser a maior base de resumos e referências bibliográficas de literatura científica revisada por pares, com mais de 18.000 títulos de 5.000 editoras internacionais (ELSEVIER, 2010).

Nestas bases todos os documentos possuem seu acesso liberado, o que constitui um diferencial em relação às demais bases; e, por fim, a base O Web of Science, que é uma base de dados que disponibiliza acesso a mais de 9.200 títulos de periódicos.

Depois de identificadas as bases de dados, foram estabelecidos os critérios e realizadas as buscas. Desta forma, optou-se por realizar a busca por publicações que abrangessem a gestão da cadeia produtiva do setor vitivinícola, sem delimitar uma área específica. Os documentos selecionados foram apenas os artigos, modalidade de comunicação científica que costuma apresentar os resultados de pesquisa mais recentes. Não houve recorte temporal, abrangendo assim desde o início das publicações nas bases pesquisadas até as últimas atualizações.

Mesmo considerando a pluralidade de significados incorporados nos termos “Cadeia Produtiva” e “Vinho” e “Gestão”, uma vez que os pesquisadores podem ter utilizado de maneiras diferentes, foi iniciada a pesquisa na base ScienceDirect com as palavras-chave “management” e (AND) “chain productive wine”, com o *Subject (select one or more): Journals (Business, Management and Accounting, Economics, Econometrics and Finance, Social Sciences)*, a fim de maximizar a possibilidade de incluir todo o conjunto de publicações relevantes. Esses termos foram buscados em todos os campos das publicações. O resultado dessa primeira busca gerou 300 publicações.

Em seguida foram estabelecidos alguns cortes de seleção: *Subject (select one or more):* excluindo “Social Sciences” e em “Tipo de documento” os resultados anteriormente encontrados foram restritos aos “article” Linguagem ‘Inglês’ (uma vez que a ScienceDirect trata-se de uma base americana). O resultado foi uma amostra de 185 publicações. Esse conjunto inicial foi então utilizado como base para todas as análises futuras.

Na sequência buscou-se na base Spell pelas mesmas palavras: “Cadeia produtiva do vinho” e “gestão”, contudo não apresentou resultados. Dessa forma optou-se por refazer a busca com a palavras “cadeia produtiva” e “vitivinícola” nos campos “Resumo”, nas de áreas administração e economia e contabilidade, a base retornou com 5 artigos. Estes foram utilizados para análises.

Na base Scopus a busca com os termos *Wine production chain and management: Article title, Abstract, Keywords*, limitando a artigos, gerou um resultado de 37 artigos e na base O Web of Science obteve-se 31 artigos.

A partir dos documentos encontrados, iniciou-se a tradução do título e resumo dos artigos, a fim de eliminar os que não fossem relacionados ao tema da pesquisa. Desta forma, a partir desse critério, dos 258 artigos inicialmente identificados, foram selecionados para a análises, 5 artigos da base Spell, 22 artigos da base ScienceDirect, 12 artigos da Scopus e 10

artigos da O Web of Science, totalizando 49 artigos, todos estritamente relacionados ao tema da pesquisa.

Para trabalhar com o conjunto dos dados encontrados, foi realizada a importação das informações para o software EndNote, onde foram aplicados critérios para a seleção dos trabalhos, como a retirada de artigos sem autoria ou duplicados, restando apenas 38 artigos que fizeram parte das análises.

Após foi realizada análise de conteúdo destes com o auxílio do *software* de análise UCINET 6 for Windows, versão 6.620. O *software* possibilita relacionar os atores abrangidos no estudo, através de uma matriz, buscando identificar sua interação por meio de vínculos estruturais na representação gráfica de redes (BORGATTI; EVERETT E FREEMAN, 2002).

Os resultados foram organizados e os dados referentes às características das publicações foram sintetizados para facilitar a sua compreensão, separando-os pela quantidade de trabalhos publicados; título do artigo, autor/coautores com suas respectivas Instituições de filiação, periódicos; quantidade de autores; produção científica por país, comparação da produtividade entre os dados da amostra e o padrão de Lotka, produção científica por país e frequência de termos contidos nas *key-words* dos artigos.

4 APRESENTAÇÃO BIBLIOMÉTRICA E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os artigos baixados das bases de dados *Scopus*, *ScienceDirect*, *Spell* e *Web of Science*, conforme os procedimentos metodológicos, foram organizados de forma padronizada no software EndNote e enviados ao aplicativo *Microsoft Excel*, para análise dos dados no que se refere: a) ao número de artigos publicados por ano; b) número de artigos por base de dados; c) periódicos em que os artigos foram publicados (lei de Bradford); d) anos de publicação dos periódicos; e) quantidade de autores em cada publicação; f) rede de coautoria das publicações; g) comparação da produtividade entre os dados da amostra e o padrão de Lotka; h) frequência de termos contidos nas *key-words* dos artigos e h) produção científica por país.

Inicialmente, a Tabela 1 demonstra o volume de publicações e a frequência relativa ao longo do período, separadamente por ano. Na tabela 2, a produção por quinquênios.

Tabela 1 – Distribuição da amostra por ano

Ano	N	%
2002	1	2,6%
2004	1	2,6%
2005	3	7,9%
2006	2	5,3%
2008	3	7,9%
2010	4	10,5%
2011	1	2,6%
2012	3	7,9%
2013	5	13,2%
2014	4	10,5%
2015	5	13,2%
2016	6	15,8%
Total	38	100%

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa

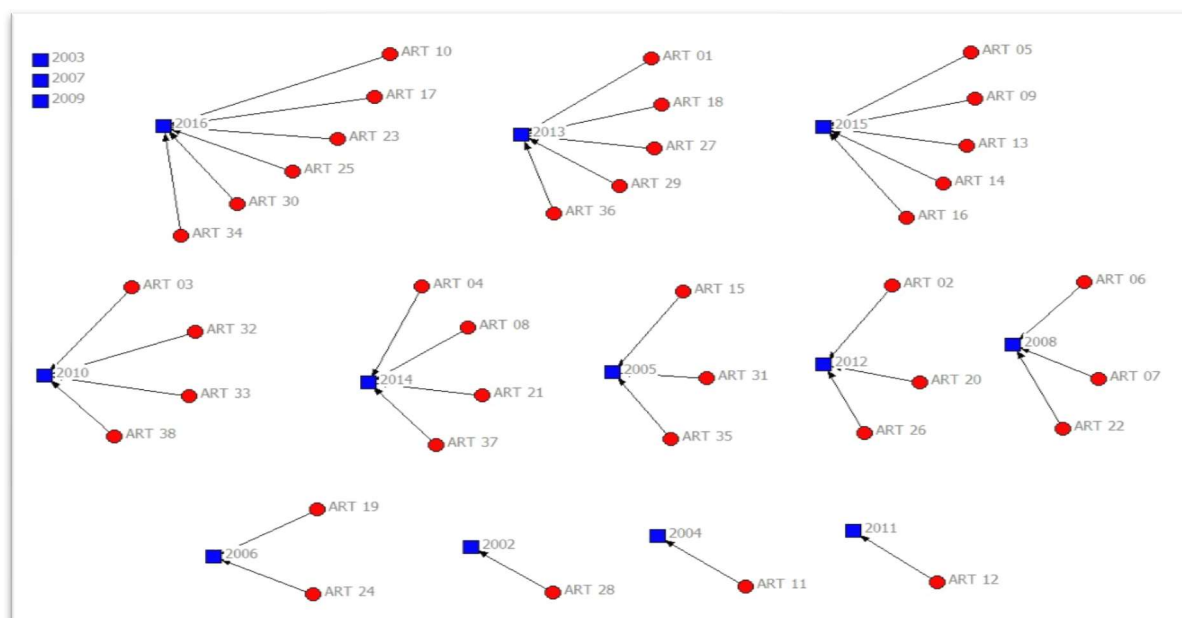
Tabela 2 - Artigos divididos em períodos de 5 anos (quinquênios)

Anos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Artigos			7					8					23		
%			18,42%					21,05%					60,53%		

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Através da tabela 2, percebe-se que ocorre menor incidência no primeiro quinquênio (7 artigos - 18,42%) e maior incidência no terceiro quinquênio (23 artigos - 60,53%). Os 3 últimos anos tem produção igual aos 10 primeiros anos (primeiro e segundo quinquênio).

A figura 1 apresenta, em forma de rede, a distribuição da produção no período de 2002 a 2016. Os 38 artigos publicados foram numerados de ART 01 a ART38 seguindo a ordem alfabética ascendente do primeiro autor.

Figura 1 – Distribuição da produção no período

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa

A distribuição temporal da amostra permite avaliar a ocorrência de evolução quantitativa das publicações em torno do tema de interesse. A distribuição da amostra, por ano, conforme se pode constatar na figura 1, demonstra o crescimento do interesse pelo tema, embora com alguma oscilação, principalmente em 2011 onde houve uma queda considerável. A partir de 2014 as publicações passaram a ser mais consistentes quantitativamente, reforçando a ideia do crescimento no interesse sobre a temática.

A tabela 3 apresenta a distribuição da pesquisa por base de dados consultada.

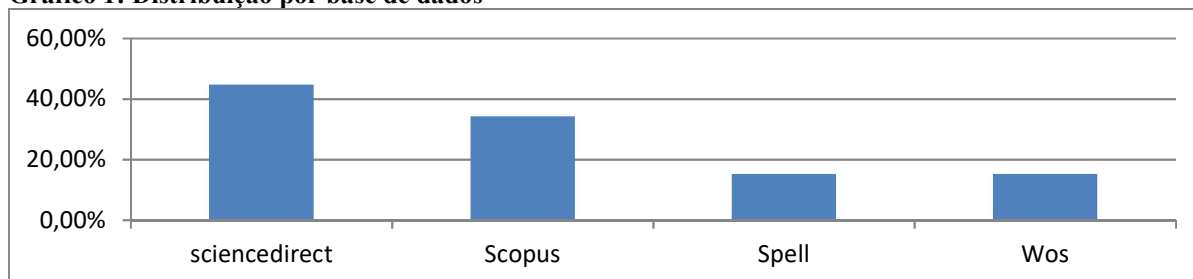
Tabela 3 - Artigos disponíveis por base de dados

Base	Quant
Science Direct	17
Scopus	13
Spell	4

Web of Science	4
Total	38

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Gráfico 1: Distribuição por base de dados



Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Observa-se que a base com maior volume quantitativo de publicações, considerando os artigos disponíveis analisados, é representada pela *ScienceDirect*, com 17 dos 38 artigos disponíveis, conforme tabela 3 ou seja, 44,73%, como evidência o gráfico 1.

Apresenta-se na tabela 4 a classificação dos artigos científicos analisados, por periódico de publicação.

Tabela 4 - Artigos Científicos Publicados por Periódico

JORNAL	Quant	%
Advances in Horticultural Science	1	2,63%
Agricultural Water Management	1	2,63%
British Accounting Review	2	5,26%
British Food Journal	1	2,63%
Environmental Management	1	2,63%
European Journal of Agronomy	1	2,63%
Food Policy	3	7,92%
Geoforum	2	5,26%
Gestão e Sociedade	1	2,63%
Ieee Antennas and Propagation Magazine	1	2,63%
International Journal of Production Economics	3	7,92%
International Journal of Production Research	1	2,63%
International Journal of Technology, Policy and Management	1	2,63%
International Journal of Wine Business Research	1	2,63%
Journal of Business Research	2	5,26%
Journal of Cleaner Production	2	5,26%
Journal of Food Process Engineering	1	2,63%
Organizações Rurais & Agroindustriais	1	2,63%
RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia	1	2,63%
Research Policy	1	2,63%
Revista de Administração	1	2,63%
Revista de Administração de Empresas	1	2,63%
Technovation	1	2,63%
Waste Management	1	2,63%
Wine Economics and Policy	4	10,52%
World Development	2	5,26%
Total	38	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa

Os artigos analisados foram publicados em 26 periódicos distintos, destacando-se o *Wine Economics and Policy*, com 4 artigos, ou 10,52%, seguido do periódico *International*

Journal of Production Economics, com 3 artigos e, Food Policy também com 3 artigos, representando, 7,92% respectivamente. Esses 3 periódicos representam 11,43% dos 26 periódicos com publicação e são responsáveis pela publicação de 38,46% dos artigos disponíveis analisados.

Na tabela 05 está a distribuição da produção nos periódicos. Segundo a Lei de Bradford, a produção científica divide-se em três zonas, cada uma com 1/3 do total de publicações. A Zona 1 representa o *core* principal, com os periódicos nominalmente listados.

Tabela 5 - Distribuição da produção nos periódicos, segundo a Lei de Bradford

Zonas	Periódicos com Publicação	No. Artigos	Classificação das Zonas
ZONA 1	Wine Economics and Policy	5	CORE
	Food Policy	3	
	British Accounting Review	2	
	Geoforum	2	
ZONA 2	9 Periódicos	13	EXTENSÕES
ZONA 3	13 Periódicos	13	

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Por questões didáticas e descrição de quantidade de artigos em cada periódico, já listados na tabela 4, as Zona 2 e 3 exibem apenas a quantidade de periódicos envolvidos em cada uma. Verificando-se a Zona 1, que integra o *core* da pesquisa, onde evidencia maior concentração de publicações, com 12 artigos em 4 periódicos, representando uma média de 3 publicações por periódico, enquanto que as Zonas 2 e 3 possuem uma média de apenas 1,8 por periódico.

Guedes e Borschiver (2005) apontam a utilidade da Lei de Bradford no processo de aquisição e descarte de periódicos, lastreado na gestão da informação e do conhecimento científico e tecnológico. Apontam ainda que esse processo de investigação beneficia pesquisadores a identificar uma quantidade significativa de artigos sobre o assunto de interesse.

Os dados revelam ser um tema com interesse crescente junto à comunidade científica, contudo, evidentemente ainda não consolidado. Também cabe destacar a inexistência de periódicos constantes ao tema.

No que se refere ao número de autores por artigo, tabela 6, os dados empíricos evidenciaram uma variação entre um e sete autores.

Tabela 6 – Quantidade de autores por artigo

Autor(es) por artigo	Número de artigos	%	% Acumulado
1	9	23,68%	24%
2	7	18,42%	42%
3	11	28,94%	71%
4	4	10,53%	82%
5	4	10,53%	92%
6	2	5,26%	97%
7	1	2,63%	100%
Total	38	100%	-

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa.

Os resultados da Tabela 6 indicam que a maior concentração de artigos está na faixa de três autores (28,94%), seguida pela faixa de um autor (23,68) e com dois autores estão (18,42%) dos artigos que no conjunto representam mais de (71%) de todos os artigos da amostra, corroborando a ideia de colaboração entre os autores.

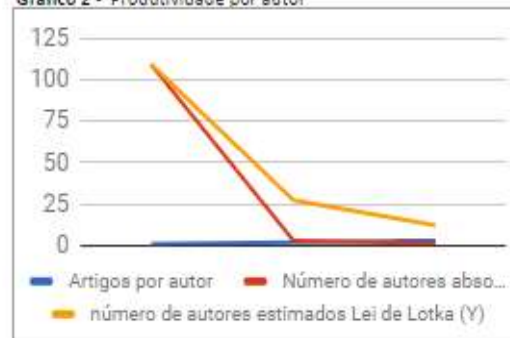
A Tabela 7 demonstra a produtividade por autor, considerando-se os pressupostos da Lei de Lotka para o cálculo de contagem completa (URBIZAGASTEGUI, 2008). Observa-se pelo Gráfico 5 a distribuição gráfica em forma de J inverso com uma longa cauda de pequenos produtores (STWART, 1994).

Tabela 7 - Comparação da Produtividade - Lei de Lotka

Artigos por autor	Número de autores absoluto	% n° de autores absolutos	número de autores estimados Lei de Lotka (Y)
1	109	96,46%	109
2	3	2,65%	27
3	1	0,89%	12
Total	113	100%	136

Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 2 - Produtividade por autor



Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados constantes na Tabela 7 indicam que a frequência de autores com uma única produção representa 96,46%. Na concepção de Urbizagastegui (2008), a cauda em formato de J inverso (Gráfico 2) esta de acordo com o padrão de queda acentuada dos autores que produzem um artigo para os demais.

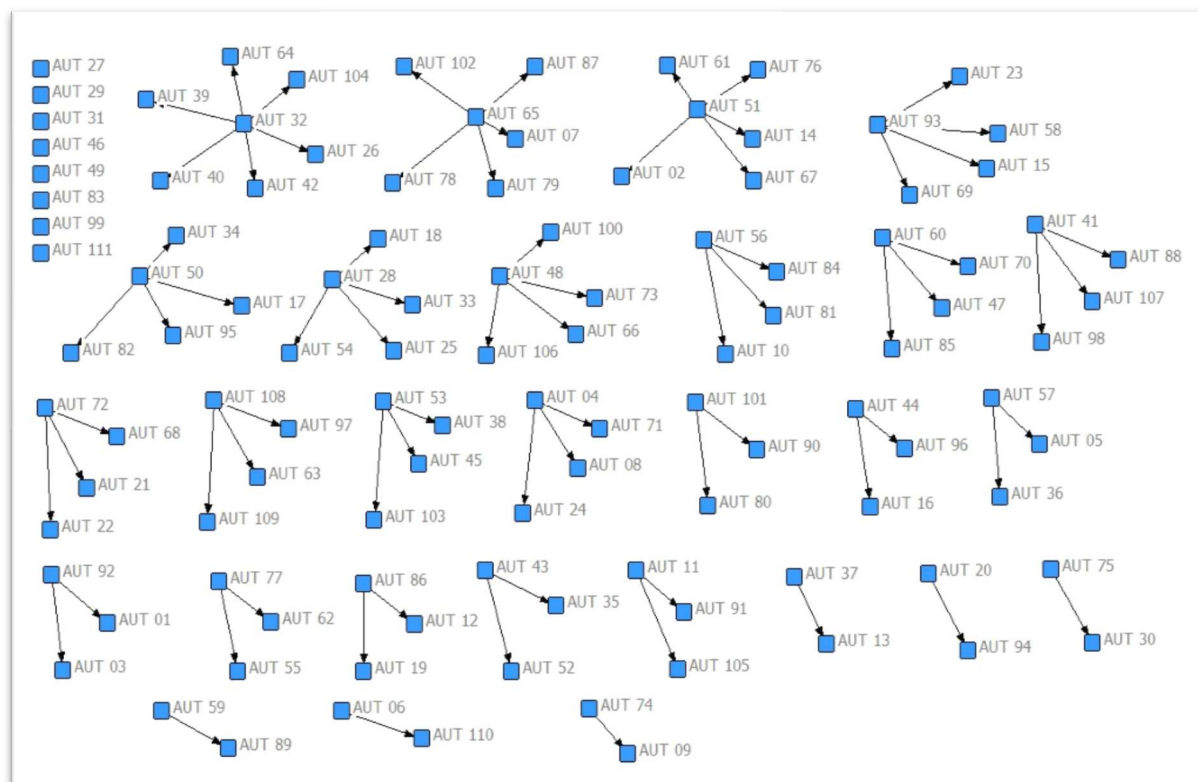
Considerando que o estudo sobre a gestão da cadeia produtiva vitivinícola nos últimos anos vem aumentando, mas ainda é objeto de pouca pesquisa vão ao encontro do que Urbizagastegui (2008, p. 96) expressa “a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento na procura de sua institucionalização”.

Pode-se observar que a produção científica objeto deste estudo e nas condições e premissas estabelecidas, não apresentam o perfil estimado pela Lei de Lotka. Os resultados indicam fraca consolidação do tema como área de interesse específico de pesquisa. O número de artigos é muito baixo e não tem core, pois 1/3 da literatura é produzida por menos de 1/10 dos autores mais produtivos (PRICE, 1976).

Price (1976) formulou também a Lei do elitismo – o número de membros da elite corresponde à raiz quadrada do número total de autores, e que metade do total da produção é considerada o critério para se saber se a elite é produtiva ou não. Ao aplicar a Lei do elitismo na amostra desse constata-se que não ocorre, ou seja, revela-se que não tem formação de elite nas publicações estudadas.

Na figura 02 apresenta-se uma rede de relacionamento dos autores em suas publicações na forma de rede. Os 38 artigos disponíveis nas bases e que fizeram parte desta pesquisa envolveram 113 autores, relacionados em ordem alfabética crescente e sem repetições. Para adequar os autores ao espaço de tela do software UCINET e melhor visualização e organização dos dados apresentados com a nomenclatura os autores receberam codificação sequencial de AT001 a AT113.

Figura 2 - Rede de relacionamento dos autores



Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das bases de pesquisa

Visualiza-se na figura 02, a formação de 28 redes de relacionamento, a partir da publicação de 113 autores e que não há laços de ligação entre eles, a produção científica é predominantemente desenvolvida por grupos isolados. Esse dado revela um baixo grau de amadurecimento desse campo de pesquisa, prevalecendo a pesquisas feitas por grupos isolados de autores, sem estabelecer fortes conexões com outros grupos.

Percebe-se através da rede que o maior número de artigos foi escrito por 3 ou 4 autores e que apenas 9 deles teve publicação individual, que conforme a tabela 7 apresenta, não há afinidade com a lei de Lotka.

A tabela 8 apresenta os termos mais recorrentes utilizados nos artigos analisados, considerando-se a frequência das palavras-chave definidas pelos respectivos autores.

Tabela 8 – Frequência de termos contidos nas *key words* dos artigos

Palavras	Quantidades	%
Wine industry	9	4,36
Wine	7	3,34
Viticulture	6	2,87
Supply chain management	5	2,39
Cluster	3	1,44
Management	3	1,44

Life Cycle Assessment	2	0,95
Mathematical models	2	0,05

Proporção calculada com base na totalidade de termos utilizados (209)

Fonte: Dados da pesquisa

As palavras quantificadas na Tabela 8 evidenciam que a maior recorrência individual se deu em torno dos termos de *Wine* (Indústria do Vinho) com 4,36%, *Wine* (Vinho) com 3,34% e *Viticulture* (Vitivinicultura) com 2,87% do total das inserções das palavras-chave, respectivamente.

Constata-se, também, a ocorrência de outras palavras ligadas à cadeia produtiva do vinho, gestão sustentável da cadeia e seu gerenciamento que aparecem ao longo das 209 palavras chaves analisadas.

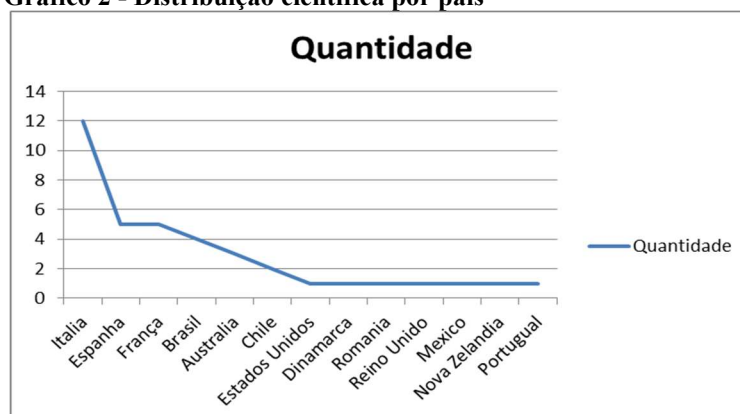
Na investigação quanto a conexão de países e seus respectivos pesquisadores que publicaram artigos nesse período, a Tabela 9, revela que o tema se apresenta de forma difusa, ou seja, há treze (13) países com publicações no período em análise.

Tabela 9 – Produção científica por país

País	Quantidade	Frequência relativa
Italia	12	31,60%
Espanha	5	13,30%
França	5	13,20%
Brasil	4	10,50%
Australia	3	7,90%
Chile	2	5,30%
Estados Unidos	1	2,60%
Dinamarca	1	2,60%
Romania	1	2,60%
Reino Unido	1	2,60%
Mexico	1	2,60%
Nova Zelandia	1	2,60%
Portugal	1	2,60%
Total	38	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 2 - Distribuição científica por país



Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 9 indica que a maior proporção de produção individual por país foi originada da Itália (31,60%), seguido da Espanha e França com (13,30%), o Brasil ocupa a quarta colocação com (10,50%) das produções pesquisadas, Austrália conta com (7,90%), o Chile com (5,30%) e os demais países apresentados na tabela com (2,60%) das produções.

Considerando que a pesquisa abrange estudos sobre a cadeia produtiva vitivinícola, pode-se atrelar o maior número de produções na Itália, ao fato de que, de acordo com a Organização Internacional da Vinha e do Vinho (OIV) (2015), a Itália é o primeiro produtor mundial de vinho, seguido pela França e Espanha, que aparecem na sequência das publicações. Ou seja, os dados indicam que o interesse da academia sobre o tema, é diretamente proporcional ao volume de produção por país.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme apresentado na Introdução, o objetivo deste estudo foi analisar a produção intelectual sobre a temática da cadeia produtiva do setor vitivinícola, procedendo-se testes empíricos para verificar o alinhamento às leis e aos princípios bibliométricos nas bases de dados bibliográficos *Scopus*, *ScienceDirect*, *Spell* e *O Web of Science*, sem recorte de tempo, desde que atendidos critérios pré-estabelecidos de análise.

Os principais critérios de seleção dos artigos científicos para análise encontravam-se relacionados ao objetivo principal do estudo e a aderência do artigo a este, além de estares com livre acesso e disponíveis de forma gratuita nas bases de dados pesquisadas. Durante a pesquisa foi possível realizar o download de 258 artigos que, após tradução e análise, foi necessário realizar um corte significativo, restando apenas 38 artigos que estavam diretamente ligados ao tema em questão.

De forma abrangente, os principais resultados do estudo são:

- Verificou-se que o número de artigos publicados que atendessem os pré-requisitos é relativamente pequeno, considerando principalmente, que o objetivo inicial era focar especificamente em estudos sobre a cadeia produtiva vitivinícola na área de administração, economia e finanças, que envolvessem a gestão das vinícolas. Com os termos de pesquisa, o retorno foi expressivo, contudo após leitura inicial dos artigos o corte foi significativo.

- O ranking da produção individual por país, em ordem decrescente, é formado pelo Itália (31,60%), seguido da Espanha e França com (13,30%), o Brasil ocupa a quarta colocação com (10,50%), demonstrando essa que ficou relacionada ao ranking de produção de vinho mundial, que segundo a Organização Internacional da Vinha e do Vinho (OIV) a Itália é o primeiro produtor mundial seguido pela França e Espanha.

- Constatou-se não haver um periódico que se destaque nas publicações acerca do tema, embora tenha sido possível identificar 4 periódicos com uma produção mais significativa. Ainda assim, o número de artigos num único periódico, não ultrapassou a 5.

- A densidade da rede de coautorias entre o tema pesquisado entre os autores é inexistente, uma vez que não se constatou nenhuma correlação entre grupos diferentes de pesquisadores.

- A principal proporção de artigos foi produzida por três autores (28,94%), seguida pela faixa de um autor (23,68) e com dois autores estão (18,42%) dos artigos que no conjunto representam mais de (71%) da amostra;

- Os achados empíricos sobre a análise bibliométrica a partir da Lei de Lotka e a Lei de Bradford revela a baixa aderência aos pressupostos teóricos considerando a amostra estudada, o que indica a necessidade de aprofundar a pesquisa, contemplando Teses, Dissertações e demais publicações

Os 38 artigos utilizaram 209 palavras-chave, média de 5,5 palavras-chave por artigo. As maiores incidências foram *Wine* (Indústria do Vinho) com 4,36%, *Wine* (Vinho) com 3,34% e *Viticulture* (Vitivinicultura) com 2,87 respectivamente.

Conclui-se que a temática da cadeia produtiva vitivinícola se constitui em abordagem recente no campo de pesquisas científicas, dado que o primeiro artigo encontrado na amostra é de 2002, e apesar da falta de evidências da sua consolidação investigativa, é crescente o

interesse de pesquisadores sobre o estudo em questão, com aumento significativo das publicações nos últimos anos.

Conclui-se que os objetivos do estudo foram satisfatoriamente atingidos, considerando que o foco principal da pesquisa baseava-se na investigação preliminar e conceitual a cerca de estudos sobre a cadeia produtiva vitivinícola. Os dados apresentados demonstram que a academia tem muito espaço para estudo, o que permitiria a formação de uma base de pesquisas robustas.

Quanto às limitações desta pesquisa pode-se citar a amostra que foi pequena comparando com os achados iniciais sobre o tema. Como sugestão para futuras pesquisas, a aplicação de outros parâmetros de busca e outras leis bibliométricas, pois com ampliação das bases de pesquisa, permitirá o estabelecimento de comparações.

REFÊRENCIAS

ALVARADO, R. U. **A Lei de Lotka na bibliometria brasileira**. Ciência da Informação, v. 31, n. 2, p. 14-20, maio/ago. 2002.

ALVES, A. C.; ZEN, A. C.; PADULA, A. D. Inovação no Setor Vinícola: o Caso da Vinícola Miolo **Wine Group**. ENANPAD, Rio de Janeiro, 2011.

ARAÚJO, C. A. **Bibliometria: evolução histórica e questões atuais**. Em Questão, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977

BATALHA, M. Otávio; SILVA, Andréa L. da. **Gerenciamento de Sistemas Agroindustriais: Definições e Correntes Metodológicas**. In: BATALHA, M. Otávio. Gestão Agroindustrial. 2. ed., vol 1, São Paulo: Atlas, 2001

BORGATTI, S.P.; EVERET, M. G.; FREEMAN, L. C. **Ucinet for Windows: Software for Social Network Analysis**. Harvard, MA: Analytic Technologies. 2002.

CASTRO, Antônio M. G. **Prospecção de cadeias produtivas e gestão da Informação**. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/tinf/v13n2/04.pdf>. Acesso em: 30 out. 2016

DUARTE, Vilmar Nogueira. Estudo da Cadeia Produtiva do Vinho em Santa Catarina: Características e Estágio atual. **Evidência**, Joaçaba v. 13 n. 1, p. 41-56, janeiro/junho 2013.

ELSEVIER. Scopus. Amsterdam. 2010. Material publicitário.

IBRAVIN - INSTITUTO BRASILEIRO DO VINHO. **Dados estatísticos**. Bento Gonçalves, 2016. Disponível em: <<http://www.ibravin.org.br/panorama-geral.php>>. Acesso em: 12 nov. 2016.

MELLO, Loiva Maria Ribeiro, Bento Gonçalves. **Comunicado 121 Técnico ISSN 1808-6802** Agosto, 2012. Bento Gonçalves, RS

MELLO, L. M. R. **Vitivinícola brasileira: Panorama 2010**. Embrapa Uva e Vinho. Disponível em: <<http://www.cnpuv.embrapa.br/publica/artigos/prodvit2010.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

MERTON, R. K. **The Mathew effect in science.** *Science*, [s. l.], v. 159, n. 3810, p. 58, Jan. 1968.

OIV - **Organização Internacional da Vinha e do Vinho**, Disponível em: <<http://www.revistadevinhos.pt/artigos/show.aspx?seccao=noticias&artigo=20369&title=oiv-divulga-estatisticas-mundiais-de-2015&idioma=pt>>,. Acesso em 03 de junho de 2017.

PRICE, Derek J. de Solla. **O desenvolvimento da ciência: análise histórica, filosófica, sociológica e econômica.** Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1976.

REMLER, D. K.; VAN RYZIN, G. G. **Research methods in practice: strategies for description and causation.** Thousand Oaks: Sage Publications, 2011.

SCALCO, Andréa Rossi. Proposição de um modelo de gestão para coordenação da qualidade na cadeia de produção do leite, **GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas** – Ano 4, nº 3, Jul-Set/2009, p. 39-5.

SOUZA, Sinval Oliveira. **Desenho e análise da cadeia produtiva dos vinhos finos da Serra Gaúcha**, 2001. 182 f. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Engenharia) Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.RS

STEWART, J. A. The poisson-lognormal model for bibliometric/scientometric distributions. *Information Processing and Management*, v. 30, n. 2, p. 239-251, 1994.

VOOS, H. **Lotka and information science.** *Journal of the American Society of Information Science*, New York, v. 25, p. 270-272, July/Aug. 1974.

URBIZAGASTEGUI, R. **A produtividade dos autores sobre a Lei de Lotka.** *Ciência da Informação*, v. 37, n. 2.

PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA SOBRE ESTRUTURA DE CAPITAL NO PERÍODO 2007-2016

Cláudia Faria Maciel

Mestranda em Administração
CEFET-MG
cfariam@gmail.com

João Eduardo Ribeiro

Mestrando em Administração
CEFET-MG
eduardoribeiro.cco@gmail.com

Gabriel Augusto de Carvalho

Mestrando em Administração
CEFET-MG
ga09carvalho@gmail.com

Lilian Bambirra de Assis

Doutora em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).
Professora do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas do CEFET-MG
lilianbassis@hotmail.com

RESUMO

O objetivo deste artigo consiste em identificar as principais teorias adotadas pelos pesquisadores no tocante à estrutura de capital em produções científicas brasileiras. Para tanto, utilizou-se de uma análise bibliométrica realizada a partir das publicações encontradas nos periódicos nacionais “A” segundo a classificação *Qualis/CAPES* classificados na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo. Foram selecionados para compor a amostra os periódicos direcionados à administração e ciências contábeis. Dessa maneira, foi possível afirmar que os pesquisadores sobre estrutura de capital no Brasil apresentam tendência de serem doutores, pertencerem a uma instituição de ensino superior da Região Sudeste Sul e pesquisadores das teorias do *PeckingOrder* e/ou do *Trade-off*, o que reflete o avanço do debate, com o surgimento de novas teorias sobre a existência ou não de uma estrutura ótima de capital.

Palavras-Chave: Estrutura de Capital; Teorias; Bibliometria.

1 INTRODUÇÃO

A estrutura de capital é um tema gerador de debates em finanças corporativas e, com isso, motiva uma elevada produção científica que trata sobre suas teorias. Os trabalhos sobre esse tema geralmente buscam chegar a uma composição ideal entre recursos próprios e de terceiros, de modo a testar a hipótese da existência de uma estrutura ótima de capital, capaz de maximizar a riqueza dos acionistas. Contudo, apesar do grande número de publicações sobre o tema, não há uma posição unânime sobre qual é a melhor composição para a estrutura de capital da empresa (BASTOS e NAKAMURA, 2009).

Até mesmo na definição do termo estrutura de capital não existe um consenso consolidado, conforme apresentam Nakamura et al. (2007) há um predomínio de autores que a definem considerando apenas as fontes de financiamento de longo prazo, todavia autores como Brealey e Myers (2003) argumentam que as dívidas de curto prazo também devem ser incluídas na estrutura de capital. Fato é, que esse tema está relacionado com a composição das origens

dos recursos empregados no financiamento da empresa e, configura-se como uma das mais importantes decisões financeiras a ser tomada pelos gestores.

Tarantin Junior e Valle (2015) destacam que são muitos os fatores analisados na tentativa de se explicar a formação da estrutura de financiamento das empresas, essencialmente são mencionadas características como o tamanho, rentabilidade, tangibilidade, riscos e oportunidade de crescimento. Os autores também lembram que novas análises ainda incorporam fatores externos às empresas, relacionados aos ofertantes de recursos e as condições institucionais da economia.

A discussão sobre a estrutura de capital emerge com a obra seminal de Modigliani e Miller - MM (1958), na qual os autores tratam da irrelevância da estrutura de capital na empresa, em um contexto de concorrência perfeita. Myers (2001), todavia, argumenta que as fontes de financiamento importam, devido a falhas de mercado, como os impostos, a assimetria informacional e os custos de agência e, da interpretação desses fatores derivam-se novas teorias sobre o tema. Essas teorias tratam a estrutura de capital sobre outra perspectiva, Myers (2001) trata dessas novas perspectivas sobre o tema, que são a teoria do *trade-off*, teoria do *peckingorder* e a teoria do *free cash flow* ou dos custos de agência.

Nesse sentido, este estudo tem como objetivo identificar as principais teorias adotadas pelos pesquisadores no tocante à estrutura de capital em produções científicas brasileiras no período entre 2007 e 2016. Para tanto, utilizou-se os estudos publicados em periódicos nacionais na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, classificadas pela *Qualis/CAPES* referentes a 2015 no conceito “A”. Com isso, pretende-se responder ao seguinte questionamento: Quais as principais teorias relativas à estrutura de capital vêm sendo estudadas no Brasil nos últimos dez anos?

Esse estudo estrutura-se em 5 seções, além desta introdução, na segunda seção é feito um referencial teórico que aborda as teorias de estruturas de capital; na seção seguinte são descritos os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa; na quarta seção são apresentados os dados coletados e a análise dos resultados; e por fim, na seção 5 são desenvolvidas as considerações finais do estudo e propostos novos desafios de estudos para o tema da estrutura de capital.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A Estrutura de Capital

A estrutura de capital é definida por Bodie e Merton (2002) como uma combinação de dívidas, patrimônio próprio e outros instrumentos utilizados pela empresa para financiar suas operações. Pode-se dizer também, segundo Oliveira et al. (2013) que a estrutura de capital é a proporção de capital próprio e de terceiros que compõe a origem dos recursos das empresas. Conforme Brito, Batistella e Corrar (2007), o capital próprio é a parte do capital fornecida pelos sócios ou acionistas, enquanto o capital de terceiros representa os recursos obtidos por meio das diferentes formas de endividamento.

A teoria da estrutura de capital teve início nos estudos pioneiros de Durand (1952) e Modigliani e Miller (1958). A temática é explorada pelos autores que tratam a estrutura de capital voltada para a criação de valor das empresas (MACHADO et al., 2015). A proposta feita por Durand (1952) pretende destacar a existência de uma estrutura de capital ótima. Já Modigliani e Miller (1958), em seu estudo sustentam que o valor de mercado de uma empresa, dadas certas premissas simplificadoras, é independente das suas decisões de financiamento, ou seja, seu valor não se relaciona com a forma pela qual a empresa obtém seu capital. Portanto, essa afirmação assegura que a estrutura de capital de uma empresa é irrelevante para a determinação de valor, o que significaria a inexistência de uma estrutura ótima de capital.

Após o postulado de Modigliani e Miller (1958) surgiram diversas teorias subsequentes que buscam explicar os determinantes e a influência da estrutura de capital nas empresas. Alguns desses estudos assumem a existência de uma estrutura de capital ótima, enquanto outros rejeitam essa hipótese, nunca atingindo o consenso. Entre esses estudos, se destacam a teoria do *trade-off*, do *peckingordere* dos custos de agência.

2.2 Teoria de Modigliani e Miller

Modigliani e Miller (1958) foram os responsáveis por desenvolver um estudo acerca da irrelevância da estrutura de capital, incitando os debates sobre essa temática nos estudos de finanças corporativas. A discussão abordada pelos autores originou a teoria de Modigliani e Miller (MM), na qual os autores se basearam em premissas como ausência de tributação, ausência de custos de falência, ausência de assimetria na informação, isenção de custos de agência e a existência do mercado perfeito, onde não existem custos de transação (PEROBELLI e FAMÁ, 2003). A partir disso, a teoria MM afirma que o valor da empresa não é função da maneira como ela é financiada, sendo a estrutura de capital irrelevante.

Corroborando com esse raciocínio, a teoria de MM ainda considera ao analisar duas empresas que são idênticas, onde uma delas é alavancada, e a outra é não alavancada, financiada totalmente por capital próprio, que o valor das duas será o mesmo, ou seja, apesar de ter um maior índice de endividamento, a empresa alavancada terá o mesmo valor que a não alavancada (TEIXEIRA, PRADO e RIBEIRO, 2011).

No caso do tratamento de impostos, o artigo de 1958 foi alvo de críticas e uma versão revisada de seu trabalho foi apresentada por Modigliani e Miller (1963) em que passam a contemplar os efeitos das taxas e impostos na estrutura de capital das empresas (FAMÁ e GRAVA, 2000). Com isso, os autores passaram a reconhecer os benefícios fiscais gerados pela utilização do capital de terceiros como forma de financiamento. De acordo com Jaros e Bartosova (2015), isso não significa que a empresa deva maximizar o montante de sua dívida sem antes considerar outros fatos relevantes. Os próprios autores instruem que preservar a flexibilidade é importante para que em determinadas circunstâncias, as empresas possam eleger outras formas de financiamento que lhe pareçam mais adequadas.

Nos últimos anos as teorias financeiras formadas em torno da estrutura de capital buscam justificar as decisões de financiamento das empresas, seguindo correntes teóricas bem distintas da abordada por Modigliani e Miller.

2.3 Teoria *Trade-Off*

A teoria *trade-off* alega a existência de uma estrutura ótima de capital, ou seja, uma combinação de capital próprio e capital de terceiros capaz de maximizar o valor de uma empresa e minimizar seus custos de endividamento (DAVID; NAKAMURA; BASTOS, 2009). Essa teoria contrapõe-se à teoria preconizada por Modigliani e Miller (1958), que sustentam a irrelevância de uma estrutura capital em um mercado perfeito.

No modelo apresentado pela teoria, a estrutura de capital das empresas é marcada pela existência de dois elementos: os benefícios tributários e custos de falência (CRUZ et al., 2008). Segundo os estudos de Miller (1977), a teoria *trade-off* defende que as empresas estabelecem uma meta ótima de endividamento, a qual buscam atingir por meio do equilíbrio entre os custos de falência e os benefícios tributários. Dessa forma, as empresas que buscam a otimização do seu valor de mercado optam por um *trade-off* entre essas duas variáveis.

Considera-se então o valor da empresa alavancada composto pelo valor da empresa não alavancada, o valor do benefício fiscal e o valor dos custos de falência. Julga-se que os benefícios tributários provenientes do endividamento englobam o benefício fiscal com a dedução das despesas de juros (BASTOS; DAVID; BERGMANN, 2008).

Por outro lado, a teoria *trade-off* sugere uma relação negativa entre o nível de crescimento das empresas e o endividamento: quanto maior o endividamento maior o montante de juros que as empresas devem pagar e, portanto, maior o custo das dívidas (custo de falência). Dessa forma, enquanto o benefício tributário for maior que o custo de falência, a empresa tenderá a aumentar o seu endividamento até o ponto em que os custos superem esses benefícios. Quando isso ocorrer, o valor da empresa alavancada será reduzido devido ao endividamento. O nível de endividamento ótimo será quando essas duas variáveis se igualarem, sendo nesse ponto o valor da empresa alavancada maximizado (CARRETE, 2007).

A teoria *trade-off*, portanto, entende o endividamento como um fator gerador de vantagens para a empresa, porém, reconhece que a partir de um certo nível desse endividamento, aumentam-se os riscos e os custos de falência para as empresas alavancadas, tendo influência negativa em seu valor de mercado.

2.4 Teoria *PeckingOrder*

A teoria *peckingorder*, preconizada pelos estudos de Myers (1984) e Myers & Majluf (1984), afirma que a estrutura de capital de uma empresa resulta de decisões ótimas entre as fontes de financiamento de forma hierárquica objetivando minimizar os custos. De acordo com Berk e DeMarzo (2009), seguindo essa hierarquia, a empresa inicialmente prefere o financiamento interno para compor sua estrutura de capital, e somente caso necessitem, buscam recursos externos. Myers (1984) afirma que as empresas preferem o financiamento por meio de valores retidos internamente, em detrimento da emissão de ações e títulos, em que os custos superam os benefícios.

Para Medeiros e Daher (2008), o motivo para a hierarquia da teoria *peckingorder* está na assimetria de informações existente entre os gestores e os novos acionistas. Parte-se do pressuposto de que os gestores detêm maiores informações do negócio e por isso existe relutância em buscar financiamentos externos, principalmente através da emissão de ações. Eid Jr. (1996) reitera que devido a essa assimetria de informação, as empresas são subavaliadas pelo mercado e a emissão de novas ações pela empresa é vista como uma má notícia. Por isso, o autor sustenta que os gestores evitarão emitir ações subavaliadas, optando preferencialmente por outros tipos de recursos.

Bastos e Nakamura (2009) afirmam que não há uma estrutura bem definida de capital para a teoria *peckingorder*, e a partir dela é possível compreender por que as empresas que possuem maior lucratividade tendem a contrair menos dívidas. Os autores afirmam que isso ocorre justamente pela tendência das empresas a preferir financiamento interno, utilizando-se do lucro, enquanto as empresas que possuem menos lucratividade buscam recursos externos através de capital de terceiros para financiar suas operações.

A teoria *peckingorder* segundo Medeiros e Daher (2008, p. 181) não rejeita completamente a emissão de novos títulos e ações pelas empresas. Os autores sustentam que isso poderia ocorrer em duas situações específicas, sendo a primeira “quando a empresa necessita de reserva financeira para eventos futuros ainda não previstos” e a segunda ocorre “quando a assimetria de informações deixa de existir momentaneamente, por alguma razão, levando a empresa a aproveitar para emitir novas ações a um preço justo”.

2.5 Teoria dos Custos de Agência

A teoria dos custos de agência é influenciada pela obra seminal de Jensen e Meckling (1976), na qual os autores observam a separação entre propriedade e controle da empresa. A partir dessa divisão surgem conflitos de interesses entre agente e principal, gestor e acionista, respectivamente, e os custos para alinhar os interesses são os chamados custos de agência. Os autores empregam conceitos das teorias do direito de propriedade, agência e finanças para

analisar as consequências dessa separação, é observado assim que seus efeitos impactam diversos aspectos da empresa, entre eles a determinação da estrutura de capital.

Jensen (1976) aponta que o gestor possui incentivos para expandir a empresa além de um tamanho ótimo, pois com isso seu poder será elevado. Uma das principais causas de conflitos entre gestor e acionista apontada pelo autor surge com a maior disponibilidade de *free cash flow* ou fluxo de caixa livre, que é o fluxo de caixa restante depois de descontado o custo de capital. Desse modo, uma importante ferramenta para a redução dos custos de agência é o endividamento da empresa, o que acarreta em redução dos recursos livres. Bastos e Nakamura (2009), contudo apontam que há também um efeito negativo com isso, que é a perda da flexibilidade existente em situações de baixos níveis de endividamento.

Bastos e Nakamura (2009) apontam ainda, que a decisão de manter um maior nível de endividamento, como alternativa para evitar a tomada de decisão com vistas ao favorecimento pessoal pelos gestores, acarreta na redução do valor da empresa. O administrador pode então optar pela manutenção de um nível de endividamento inferior ao nível ótimo, para com isso reduzir o risco de falência da empresa. Em relação ao acionista, o endividamento gera um novo conflito de interesses, agora com os credores.

Conforme apontam Loncan e Caldeira (2014), na ótica da teoria da agência, a estrutura ótima de capital sugere que há uma relação de equilíbrio de custos e benefícios da dívida para todos os demandantes do fluxo de caixa da empresa. O endividamento então, para essa teoria, atua como um mecanismo que equilibra o poder entre os agentes, culminando em um resultado positivo para o valor da empresa.

Com isso, Myers (2001) argumenta que a dívida pode sim agregar valor a uma empresa propensa ao excesso de investimento, a decisão pela manutenção de um maior nível de endividamento normalmente surge devido a pressões exercidas pelos acionistas, que desejam reduzir o poder nas mãos do administrador. Assim, ainda segundo Myers (2001) essa teoria não trata da escolha da estrutura de capital feita pelo gestor, mas sim sobre as consequências das altas taxas de endividamento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo documental de caráter exploratório-descritivo e de abordagem quantitativa empregou como método de análise a pesquisa bibliográfica, que para Gil (2010), é desenvolvida a partir de materiais já publicados, tais como revistas, livros, teses, jornais, dissertações e anais de eventos científicos.

A análise bibliográfica foi realizada a partir das publicações encontradas nos periódicos nacionais “A” segundo a classificação *Qualis/CAPES* referente ao ano de 2015. Do total de periódicos classificados na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, foram selecionados para compor a amostra (Tabela 1), aqueles direcionados à administração e ciências contábeis.

Tabela 1 – Periódicos selecionados

Seq.	Periódicos
1	Brazilian Administration Review (BAR)
2	Cadernos EBAPE.BR (FGV)
3	Contabilidade Vista & Revista
4	Organizações & Sociedade
5	RAC Eletrônica
6	RAE Eletrônica
7	Revista Brasileira de Administração Pública (RAP)
8	Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)
9	Revista Contabilidade & Finanças
10	Revista de Administração Contemporânea (RAC)
11	Revista de Administração - RAUSP
12	Revista de Administração de Empresas (RAE)
13	Revista Universo Contábil

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com o propósito de selecionar apenas os artigos relacionados à estrutura de capital, utilizou-se o termo Estrutura de Capital e a sua versão em inglês, *Capital Structure*, como termo chave na busca de artigos que tratassem do tema. A coleta dos dados foi realizada exclusivamente via *web* em 3 (três) etapas distintas: a primeira etapa compreendeu a busca dos artigos através da biblioteca eletrônica *Scielo*. Na segunda etapa, a busca foi realizada nos sites oficiais de cada um dos periódicos estudados. Por fim, empregou-se o mesmo termo chave no buscador *Google Scholar* que efetua a busca através de algoritmo próprio oferecendo os resultados por ordem de impacto e de relevância.

Para a seleção dos artigos utilizados na análise, foram selecionados aqueles que possuíam o termo Estrutura de Capital ou *Capital Structure* no título, no resumo e/ou nas palavras-chave dos artigos. Esse mapeamento foi executado nos artigos publicados no período de 2007 a 2016.

Este estudo se propõe a identificar as principais teorias associadas à estrutura de capital estudada no Brasil nos últimos dez anos. Para tanto, além do estudo bibliométrico que investigou quantitativamente os artigos por meio dos autores, instituições e departamentos que os autores pertencem e ranking de publicação dos periódicos; foi realizada também uma análise de conteúdo, a fim de identificar a presença das teorias supracitadas nos artigos que compõe a amostra.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção será apresentada a análise dos dados, demonstrando os resultados do estudo bibliométrico realizado, a sintetização dos dados, assim como o mapeamento proposto pela pesquisa. Dentre os 12 (doze) periódicos nacionais supramencionados, um total de 260 (duzentos e sessenta) artigos foram separados durante a análise inicial, e posteriormente, 45 (quarenta e cinco) desses artigos foram selecionados para compor a amostra, considerando a presença do termo Estrutura de Capital (ou *Capital Structure*) no título, resumo e palavras-chave (Tabela 2). A Revista Contabilidade & Finanças apresentou o maior número de artigos relacionados ao tema Estrutura de Capital no período analisado, sendo um total de 16 (dezesesseis), representando aproximadamente 36% da amostra. A Revista Universo Contábil, apesar de ser o segundo periódico mais prolífico, teve apenas metade das publicações da Revista Contabilidade & Finanças. Os dois periódicos, juntos, representam pouco mais da metade da amostra analisada (aproximadamente 53,3%).

Tabela 2 – Total de artigos, amostra entre 2007-2016

Periódicos	Número de artigos	Amostra
Brazilian Administration Review (BAR)	18	3
Cadernos EBAPE.BR	5	0
Contabilidade Vista & Revista	33	4
Organizações & Sociedade	6	0
RAC Eletrônica	2	0
RAE Eletrônica	7	3
Revista Brasileira de Administração Pública (RAP)	4	0
Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)	12	1
Revista Contabilidade & Finanças	62	16
Revista de Administração Contemporânea (RAC)	27	6
Revista de Administração - RAUSP	15	1
Revista de Administração de Empresas (RAE)	25	3
Revista Universo Contábil	44	8
Total	260	45

Fonte: Elaborada pelos autores.

A tabela 3 apresenta o número de publicações por periódico e por ano e a partir dela, pode-se observar que os anos de 2008 e 2009 representam aqueles com maiores números de artigos publicados em relação ao tema Estrutura de Capital, contendo 8 (oito) e 10 (dez) publicações, respectivamente. Apesar de ser o periódico com um maior número de publicações sobre o tema entre 2007-2016 (16 no total), a Revista Contabilidade & Finanças teve 0 (zero) publicações em 2008, um dos anos de destaque. Já no ano de 2009, foi responsável pela publicação de 4 (quatro) artigos, tendo o maior volume do ano. A Revista de Administração Contemporânea (RAC) foi o destaque em número de publicações em 2008, sendo um total de 4 (quatro).

Tabela 3 – Artigos de Estrutura de Capital e Anos de Publicação

Periódicos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Brazilian Administration Review (BAR)	0	0	0	0	0	0	2	0	0	1	3
Cadernos EBAPE.BR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Contabilidade Vista & Revista	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	4
Organizações & Sociedade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RAC Eletrônica	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RAE Eletrônica	1	0	2	0	0	0	0	0	0	0	3
Revista Brasileira de Administração Pública (RAP)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Revista Contabilidade & Finanças	2	0	4	1	1	1	1	2	2	2	16
Revista de Administração Contemporânea (RAC)	0	4	0	0	0	0	0	0	2	0	6
Revista de Administração - RAUSP	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Revista de Administração de Empresas (RAE)	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Revista Universo Contábil	0	0	2	0	1	0	1	1	1	2	8
Total	4	8	10	2	3	1	4	3	5	5	45

Fonte: Elaborada pelos autores.

Infere-se, a partir dos resultados desse estudo, que não há evolução significativa do volume de publicações por ano sobre o tema, apresentando quedas nas publicações totais a partir de 2010 e mantendo o volume anual abaixo de 5 (cinco) artigos até 2016. Na análise dos artigos selecionados foram identificados, no total, 104 (cento e quatro) autores, responsáveis pelas publicações. À época da publicação, 66 (sessenta e seis) autores possuíam o título de doutor, 33 (trinta e três) possuíam o título de mestre, apenas 1 (um) possuía o título de especialista e 4 (quatro) eram bacharéis.

A intuição de ensino e pesquisa que mais se destaca, dentro da amostra selecionada, com autores/pesquisadores que publicam sobre o tema é a Universidade de São Paulo (USP), com total de 19 (dezenove) autores provenientes da instituição na época de publicação dos artigos analisados. A Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), a Fundação Getúlio Vargas (FGV) e a Universidade Presbiteriana Mackenzie estão empatadas em segundo lugar, com 9 (nove) autores provenientes de cada uma (Tabela 4).

Tabela 4 – Autores e instituições de origem

Instituições	Número de Autores	%
USP	19	18,3
UFMG	9	8,7
FGV	9	8,7
Univ. Presbiteriana Mackenzie	9	8,7
UFSC	5	4,8
UNB	4	3,9
UFRGS	4	3,9
UFPR	4	3,9
Univ. Portucalense Infante D. Henrique	4	3,9
PUC-RJ	3	2,9
Unisinos	3	2,9
FUCAPE Business School	3	2,9
Faculdade Novos Horizontes	3	2,9
UFJF	2	1,9
UFRJ	2	1,9
PUC-PR	2	1,9
UFU	2	1,9
Univ. Regional de Blumenau	2	1,9
Outras	15	14,4
Total	104	100,0

Fonte: Elaborado pelos autores.

A tabela 5 apresenta os autores que tiveram dois ou mais artigos publicados sobre o tema Estrutura de capital, e sua afiliação no período de publicação. Dentre eles, destaca-se *Wilson Toshiro Nakamura*, da Universidade Presbiteriana Mackenzie, com 5 (cinco) publicações em periódicos A2, dentro do período analisado, representando 11,11% da amostra selecionada. Sobressai-se ainda Maurício Ribeiro do Vale, da USP, com 4 (quatro) publicações, um total de 8,88% da amostra.

Tabela 5 - Autores mais representativos

Autor	Afiliação	Número de Publicações
Wilson Toshiro Nakamura	Universidade Presbiteriana Mackenzie	5
Mauricio Ribeiro do Valle	USP	4
Aureliano Angel Bressan	UFMG	2
Bruno Funchal	FUCAPE Business School	2
Denis Forte	Universidade Presbiteriana Mackenzie	2
Fernanda Finotti Cordeiro Perobelli	UFJF	2
Ieda Margarete Oro	Universidade Regional de Blumenau	2
Ilse Maria Beuren	Universidade Regional de Blumenau	2
Lucas Ayres Barreira de Campos Barros	Universidade Presbiteriana Mackenzie	2
Nelson Hein	UFSC	2
Otávio Ribeiro de Medeiros	UNB	2
Paulo Sérgio Ceretta	UFSM	2
Ricardo Pereira Câmara Leal	UFRJ	2
Tatiana Albanez	USP	2

Fonte: Elaborado pelos autores.

O restante dos autores contribuiu com 2 (dois) artigos cada, representando 4,44% da amostra. Essa análise nos dá indícios de uma homogenia em relação a autorias e instituições em publicações sobre Estrutura de Capital, sendo modesta a diferença de publicações sobre o tema entre o autor mais profícuo e o restante, e observada uma significativa variação de instituições de origem desses autores. No entanto, ao fazer esse tipo de análise, vale ressaltar que existem limitações presentes nesse estudo, que se atêm ao tamanho da amostra selecionada, além do fato que isoladamente, essa análise não é suficiente para interpretar de maneira ótima os indicadores aqui produzidos. Depois de realizada a etapa inicial desse trabalho, com o estudo bibliométrico, parte-se para o mapeamento das teorias propostas nos artigos que compõe a amostra. Para tanto foi realizada uma análise do conteúdo presente nessas publicações, com vistas a compreender quais deles propuseram-se a testar alguma das teorias a que este estudo investiga.

Tabela 6 – Presença das Teorias na Amostra

Artigos	Quantidade	%
Relacionados	25	55,56
Não Relacionados	20	44,44
Total	45	100,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

Feita a análise dos 45 artigos que compuseram a amostra total desse estudo verificou-se que 20 deles, ou 44,44%, não se dedicam ao estudo das teorias analisadas nesse trabalho, desse modo, eles foram excluídos dessa etapa do estudo, sendo a nova amostra composta pelos 25 artigos restantes. Nos artigos que foram excluídos dessa etapa constatou-se a presença da estrutura de capital no estudo realizado, mas não como seu foco principal, como no trabalho de Oro, Beuren e Hein (2009) que se dedicou a estudar a relação entre estrutura de capital e lucro operacional em diferentes gerações de empresas familiares brasileiras, não tendo como foco assim a verificação dos determinantes da estrutura de capital sob a perspectiva de alguma das teorias estudadas nessa pesquisa.

Tabela 7 – Ocorrência das Teorias Analisadas

Teorias	Quantidade	%
MM	3	12
<i>Trade-off</i>	11	44
<i>PeckingOrder</i>	19	76
Custos de Agência	5	20

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tendo sido cumprida a etapa inicial do mapeamento, com a composição de uma nova amostra, o foco então recaiu sobre a análise das teorias mais presentes nos trabalhos. Nessa fase foi possível identificar que as teorias mais presentes nos estudos que formam a amostra foram as teorias do *PeckingOrder* e do *Trade-off*, estando presente em 76% e 44% dos trabalhos respectivamente. A teoria de MM apresentou um menor destaque nos trabalhos, o que reflete o avanço do debate, com o surgimento de novas teorias sobre a existência ou não de uma estrutura ótima de capital, sendo assim essa teoria, embora esteja presente no referencial teórico de muitos artigos não se constitui como uma estratégia de análise dos trabalhos aqui observados.

Conforme apontado no referencial teórico desse trabalho, não há ainda um consenso entre as diferentes teorias que estudam a estrutura de capital, desse modo mostra-se a pertinência desse tipo de análise, que busca identificar e mapear quais as teorias estão sendo predominantemente aplicada nas pesquisas recentes. Dentre os artigos que compõe essa amostra destaca-se o trabalho de Nakamura et al. (2007), que busca compreender quais os fatores determinantes da estrutura de capital das empresas de capital aberto que atuam no mercado brasileiro, o resultado da pesquisa foi consistente com as propostas da teoria do *PeckingOrder* e do *Trade-off*, o que mostra a importância dessas teorias e do desenvolvimento de novos estudos que as aplique em diferentes contextos.

Outro aspecto que deve ser destacado é a pouca relevância de trabalhos teóricos, sendo que na amostra inicial de 45 artigos, foram encontrados apenas dois trabalhos classificados como teóricos. Isso é reflexo do amadurecimento das teorias sobre estrutura de capital, apesar de não haver um consenso entre os autores sobre a existência ou não da estrutura ótima de capital. Esse tipo de teoria, definido por Edmondson e McManus (2007) como madura, é caracterizado pelos autores como uma teoria que possui modelos bem elaborados, apoiados por aplicações em diferentes contextos. Ainda segundo os autores supracitados, nesse tipo de teoria há um predomínio de pesquisas quantitativas, sem a proposição de novas formulações e sim com o objetivo de aplicar tal arcabouço em um ambiente específico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo analisou 45 artigos sobre o tema estrutura de capital, publicados em 13 periódicos científicos nacionais das áreas de Administração e/ou Contabilidade, no período entre 2007 e 2016. O objetivo consistia em identificar as principais teorias adotadas pelos pesquisadores no tocante à estrutura de capital em produções científicas brasileiras. Após o exposto na análise dos dados considera-se que o objetivo do estudo foi atingido.

Podemos inferir que o ano de 2008 e 2009 foram os que mais tiveram estudos sobre estrutura de capital nos últimos 10 anos, com 8 e 10 artigos respectivamente. Os periódicos mais prolíficos foram a Revista Contabilidade & Finanças com 16 artigos e a Revista de Administração Contemporânea (RAC) com 6 artigos. Os periódicos Cadernos EBAPE.BR, Revista de Administração Pública (RAP), Organizações & Sociedade e RAC Eletrônica não tiveram artigo que tratasse especificamente do tema.

Dentre os autores pesquisados, destacam-se *Wilson Toshiro Nakamura*, da Universidade Presbiteriana Mackenzie e *Maurício Ribeiro do Vale*, com maior número de publicações sobre o tema (5 e 4 artigos respectivamente). Além disso, pode-se verificar que dos 104 autores

pesquisados, 66 possuem o título de doutor, enquanto 33 possuem o título de mestre. A região sudeste é que mais se destaca na busca de conhecimento na área, tendo a USP como a universidade que mais pesquisou o tema, seguida pela UFMG, FGV e Universidade Presbiteriana Mackenzie empatadas na segunda posição.

Com a análise de conteúdo realizada nos 25 artigos que tratavam especificamente das teorias de estrutura de capital foram identificadas as teorias do *PeckingOrder* e do *Trade-off* presentes em 76% e 44% dos trabalhos respectivamente. Já a teoria de MM expressou menor destaque nos estudos. De forma geral, é possível afirmar que pesquisadores sobre estrutura de capital no Brasil apresentam tendência de serem doutores, pertencerem a uma instituição de ensino superior da Região Sudeste Sul e pesquisar as teorias do *PeckingOrder* e/ou do *Trade-off*, o que reflete o avanço do debate, com o surgimento de novas teorias sobre a existência ou não de uma estrutura ótima de capital.

No que diz respeito às limitações deste estudo, destaca-se a ausência dos artigos que abrangeram a estrutura de capital e foi desconsiderado na amostra em decorrência das respectivas seleções (palavras-chave, título ou resumo) apresentarem Estrutura de Capital ou *CapitalStructure*, apenas no conteúdo. No entanto, não significa que as contribuições trazidas por este estudo não sejam relevantes. Recomenda-se para futuras pesquisas a replicação deste estudo com uso de uma meta-análise, a fim de testar as teorias presentes nos artigos e definir se os estudos sobre estrutura de capital no Brasil defendem ou não a existência de uma estrutura de capital ótima.

REFERÊNCIAS

BASTOS, D. D.; DAVID, M.; BERGMANN, D. R. **Determinantes da estrutura de capital das companhias abertas na América Latina no período 2001-2006**. In: EnANPAD, 32, 2008, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

BASTOS, D. D.; NAKAMURA, W. T. **Determinantes da estrutura de capital das companhias abertas no Brasil, México e Chile no período 2001-2006**. Revista Contabilidade e Finanças, v. 20, p. 75-94, 2009.

BERK, J.; DEMARZO, P. **Finanças Empresariais: Essencial**. Porto Alegre. Bookman, 2009.

BODIE, Z.; MERTON, R. C. **Finanças**. São Paulo: Bookman, 2002.

BREALEY, R. A.; MYERS, S. C. **Principles of Corporate Finance**. McGraw-Hill Irwin, 2003.

BRITO, G. A. S.; CORRAR, L. J.; BATISTELLA, F. D. **Fatores determinantes da estrutura de capital das maiores empresas que atuam no Brasil**. Revista Contabilidade e Finanças, n. 43, p. 9-19, 2007.

CARRETE, L. S. **Decisões de Estrutura de Capital: Evidências Empíricas a partir de Modelo Estrutural de Crédito**. In: Encontro da ANPAD, 31, Anais... Rio de Janeiro, EnANPAD, 2007.

CHEROBIM, A. P. **Estrutura de capital: revisão teórica**. In: SAITO, R.; PROCIANOY, J. L. **Captação de Recursos de Longo Prazo**. São Paulo: Atlas, p. 38-65, 2008.

DAVID, M.; NAKAMURA, W. T.; BASTOS, D. D. **Estudo dos modelos trade-off e peckingorder para as variáveis endividamento e payout em empresas brasileiras (2000-2006)**. Revista de Administração Mackenzie, v. 10, p. 132-153, 2009.

DURAND, D. **Cost of debt and equity funds for business: trends and problems of measurement**. In: Conference on Research on Business Finance, 1952.

EDMONDSON, A. C.; MCMANUS, S. E. **Methodological fit in management field research**. Academy of Management Review, v. 32, p. 1246-1264, 2007.

FAMÁ, R.; J. W. GRAVA. **Teoria da estrutura de capital: as discussões persistem**. Caderno de Pesquisas em Administração, v. 1, p. 27-36, 2000.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JAROS, J.; BARTOSOVA, V. **To the capital structure choice: Miller and Modigliani model**. Procedia Economics and Finance, v. 26, p. 351-358, 2015.

JENSEN, M. **Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers**. The American Economic Review, v. 76, p. 323-329, 1986.

JENSEN, M.; MECKLING, W. **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure**. Journal of Financial Economics, v. 3, n. 4, p. 305-360, Oct. 1976.

LONCAN, T. R.; CALDEIRA, J. F. **Estrutura de Capital, Liquidez de caixa e Valor da Empresa: Estudo de Empresas Brasileiras Cotadas em Bolsa**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, v. 25, p. 46-59, 2014.

MACHADO, L. K. C.; PRADO, J. W.; VIEIRA, K. C.; ANTONIALI, L. M.; SANTOS, A. **A relevância da estrutura de capital no desempenho das firmas: Uma análise multivariada das empresas brasileiras de capital aberto**. REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v.9, p. 397-414, 2015.

MEDEIROS, O. R.; DAHER, C. E. **Testando Teorias Alternativas sobre a Estrutura de Capital nas Empresas Brasileiras**. Revista de Administração Contemporânea, v. 12, p. 177-199, 2008.

MILLER, M. H. **Debt and Taxes**. The Journal of Finance, v. 32, p. 261-275, 1976.

MODIGLIANI, F.; MILLER, M. H. **Corporate income taxes and the cost of capital: a correction**. The American Economic Review, v. 53, p. 433-443, 1963.

MODIGLIANI, F.; MILLER, M. H. **The cost of capital, corporation finance and the theory of investment**. American Economic Review, v. 48, p. 261-297, 1958.

MYERS, S. C. **Capital structure**. The Journal of Economic Perspectives, v. 15, 81-102, 2001.

MYERS, S. C. **The capital structure puzzle**. The Journal of Finance, v. 39, p. 574-592, 1984.

MYERS, S. C.; MAJLUF, N. S. **Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have.** Journal of Financial Economics, v. 13, p. 187-221, 1984.

NAKAMURA, W. T; MARTIN, D. M. L; FORTE, D; CARVALHO FILHO, A. F; COSTA, A. C. F; AMARAL, A. C. **Determinantes de estrutura de capital no mercado brasileiro: análise de regressão com painel de dados no período 1999-2003.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 18, p.72-85, 2007.

OLIVEIRA, G. R.; TABAK, B. M.; RESENDE, J. G. L.; CAJUEIRO, D. O. **Determinants of the level of indebtedness for Brazilian firms: a quantile regression approach.** Economia, v. 14, p. 123-138, 2013.

ORO, I. M.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. **Análise da relação entre a estrutura de capital e o lucro operacional nas diversas gerações de empresas familiares brasileiras.** Revista Contabilidade Vista & Revista, v. 20, p. 67-94, jan./mar., 2009.

PEROBELLI, F. F. C.; FAMÁ, R. **Fatores determinantes da estrutura de capital para empresas Latino-Americanas.** Revista de Administração Contemporânea, v. 7, p. 9-35, 2003.

TARANTIN JUNIOR, W.; VALLE, M. R. **Estrutura de capital: o papel das fontes de financiamento nas quais companhias abertas brasileiras se baseiam.** Revista de Contabilidade e Finanças, v. 26, p. 331-344, 2015.

TEIXEIRA, B. R.; PRADO, M. F.; RIBEIRO, K. C. S. **Um estudo da teoria de Modigliani-Miller através do caso de empresas brasileiras: analisando a irrelevância da estrutura de capitais.** FACEF Pesquisa, v.14, p. 67-79, 2011.

AS ALTERNATIVAS DE INVESTIMENTOS FINANCEIROS EM CURTO PRAZO PARA PESSOAS FÍSICAS: UMA ANÁLISE DA RENTABILIDADE

Alzenir José de Vargas

Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* Fred. West.
alzenir@uri.edu.br

Bruna Dalla Costa Rigo

Graduada em Administração
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* Fred. West.
brunarigo@hotmail.com

Lucas Alceu Stival Santos

Graduado em Ciências Contábeis
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* Fred. West.
lucas_stival_santos@hotmail.com

RESUMO

Diante da atual globalização, para o desenvolvimento de um País, o seu Sistema Financeiro Nacional deve ser bem estruturado, pois cada vez mais investidores estão buscando melhores remuneração e serviços. Levando em consideração esses fatos, vem o objetivo do presente estudo, analisar as variações de rentabilidade de algumas das principais modalidades de investimento financeiros do País, no período de três anos e avaliar seus desempenhos. Para isso foram consideradas as seguintes modalidades de investimentos: caderneta de poupança, fundos de renda fixa e previdência privada. Trata-se de um estudo com caráter exploratório, teve uma abordagem qualitativa e seu procedimento documental. Foram consideradas as legislações vigentes para descontos de imposto de renda, o montante inicial da aplicação foi de R\$ 50.000,00 em janeiro de 2014. Como principais resultados apontaram os investimentos em CDB, após todos os descontos, teve o maior rendimento que as outras aplicações. Já a poupança teve percentual pago, pouco maior que a inflação do período, e por fim as previdências privadas mostraram que para curto prazo não são um bom investimento, pois possui imposto de renda e taxas muito elevadas. Por fim, muito importante ressaltar, a rentabilidade do passado não é um fator de garantia de rendimentos futuros.

Palavras-chave: Investimentos; Rentabilidade; Inflação.

1 INTRODUÇÃO

No atual mundo globalizado, é de suma importância que todos os países possuam um Sistema Financeiro Nacional bem estruturado e forte, visando sempre um desenvolvimento nacional equilibrado. Para Assaf Neto (2009) o órgão máximo no Sistema Financeiro Brasileiro é o Conselho Monetário Nacional (CMN), este que não desempenha funções executivas, mas tem como missão definir normas e diretrizes para o bom funcionamento do sistema.

Vinculado ao Conselho está o Banco Central do Brasil (Bacen), que tem por sua responsabilidade supervisionar o Sistema Financeiro Nacional, que envolve bancos comerciais, de desenvolvimento, de investimento e financeiro, de modo geral todos operam na captação de recursos através de títulos, posteriormente distribuem estes valores em financiamentos e produtos a seus clientes.

No mercado financeiro há várias opções de investimentos e aplicações, com remunerações variáveis, com cobrança de impostos, isentas, com ou sem taxas e destinos diversos. Todos estes fatos devem ser analisados cuidadosamente, pois irão influenciar na rentabilidade final.

A caderneta de poupança é uma aplicação financeira muito popular no Brasil, pelo fato do público considerar ela de baixo risco, ser isenta da cobrança de imposto de renda e taxas. Ela é regida pela mesma regra para todas as instituições, seus rendimentos são considerados modestos, muitas vezes só defende o patrimônio da inflação do País, auferindo a real rentabilidade igual ou próxima a zero.

Outra forma de aplicação financeira muito procurada no Brasil é investimentos em CDBs, hoje aplicações neste título alcançam a marca de 549 bilhões de reais. Sua remuneração geralmente está atrelada ao CDI ou vinculada a algum outro índice, sofre a incidência do Imposto de Renda e também pode ocorrer a tributação do IOF.

Neste contexto, a questão que norteia o presente estudo é analisar e identificar o melhor investimento dentro de um grupo de aplicações financeiras. Para tanto, será analisado o desempenho destas aplicações no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, sendo considerados taxas, impostos e inflação.

O artigo apresenta-se estruturado da seguinte forma: após a introdução, apresenta-se uma síntese teórica sobre o tema. Na sequência, discorre-se a metodologia utilizada no estudo. Logo, segue a análise dos resultados e por fim, as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo será apresentada a revisão bibliográfica da pesquisa, conceituando o Sistema Financeiro Nacional, renda fixa, produtos financeiros, imposto de renda e inflação.

2.1 Sistema Financeiro Nacional

No atual mundo globalizado que vivemos, é de suma importância ter um Sistema Financeiro Nacional bem estruturado, pois cada vez mais as instituições e pessoas apresentam movimentos que ultrapassam os limites das fronteiras nacionais em busca de melhores rentabilidades.

Kerr (2011, p. 13), define o Sistema Financeiro Nacional “[...] conjunto de instituições e instrumentos financeiros que atuam no mercado com o intuito de intermediar transações entre agentes econômicos superavitários e agentes econômicos deficitários”, conjunto de instituições financeiras públicas e privadas, que tem por finalidade intermediar o fluxo de recursos e circulação da moeda, visando o desenvolvimento do País de uma forma equilibrada.

O Sistema Financeiro Nacional pode ser subdividido em entidades normativas, supervisoras e operacionais. Para Assaf Neto (2009, p. 47) “o Conselho Monetário Nacional (CMN) e o órgão máximo do Sistema Financeiro Nacional. Não desempenha funções executivas, e sua missão normativa básica é a de definir as diretrizes de funcionamento do Sistema Financeiro Nacional [...]”. Vinculado ao Conselho Monetário Nacional, como entidades supervisoras está o Banco Central do Brasil (Bacen) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), estas três grandes instituições são responsáveis pelo funcionamento do mercado financeiro.

Ainda Assaf Neto (2009, p.47), define o Banco Central “[...] é o principal órgão executivo do CMN, atuando principalmente como um organismo fiscalizador do mercado financeiro, gestor do sistema financeiro e executor da política monetária do governo.”

Já as instituições operadoras são as que têm por sua finalidade a intermediação de recursos, capitalizando recursos com poupadores e empresando aos agentes deficitários. Podendo estas instituições ser financeiras, como bancos comerciais, caixas econômicas, bancos

de desenvolvimento, bancos de investimentos, bolsa de valores. Também podendo ser instituições não financeiras, como empresas de *factoring* e administradoras de cartão de crédito.

2.2 Renda fixa

Os títulos de renda fixa se caracterizam por já possuírem regras definidas, ou seja, no momento da contratação já é possível definir o montante que este título irá render no final do período, ou, sendo pós-fixada, neste caso é definida a remuneração por um indexador de preços, como exemplo um percentual do CDI, isso ocorre na contratação do título.

Assaf Neto e Lima (2009, p. 139) afirmam que:

Os investimentos em renda fixa podem ser ainda prefixados, quando os juros totais são definidos por todo o período da operação independentemente do comportamento da economia, ou pós-fixados, quando somente uma parcela dos juros é fixa (taxa real de juros) sendo a outra parte definida com base num indexador de preços contratado (IGP-M, IPCA, TR etc.).

Nos últimos anos, esse mercado cresceu muito e hoje atinge mais de três milhões de investidores e esta movimentando mais de dois trilhões de reais. Pois na prática representa aquele investimento em que as condições e rentabilidade são expressas já no momento da aplicação (CETIP, 2017).

Para Cerbasi (2013), toda aplicação em renda fixa sempre será um empréstimo, pois não envolve compras e vendas. No momento que se optar por renda fixa, em títulos públicos estará emprestando ao governo, em debêntures para as empresas e em CDBs para as instituições financeiras.

2.3 Produtos financeiros

O objetivo desta sessão é apresentar os produtos financeiros em renda fixa, disponíveis no mercado e fazer sua caracterização.

2.3.1 Caderneta de poupança

A caderneta de poupança, muitas vezes chamada de poupança pelos brasileiros, é um investimento cujo risco é muito baixo. Este modelo é muito popular no Brasil, devido a sua simplicidade e um grande diferencial, é regida pela mesma regra, ou seja, é exatamente igual em qualquer instituição a que for confiar o seu dinheiro.

Esta aplicação financeira além de ser simples, tem outro grande ponto forte, ser isenta de Imposto de Renda e taxas de administração. Atualmente este investimento está tendo uma rentabilidade baixa, mas pelo fato do risco ser baixo e ser protegida pelo fundo garantidor, continua tendo a sua altíssima procura.

Cerbasi (2013, p.128) destaca alguns pontos da Poupança:

- Rendimentos equivalentes à variação da Taxa Referencial (TR) mais 0,5% de juros ao mês, quando a taxa Selic estiver acima de 8,5% ao ano ou inferior;
- A remuneração é feita a cada mês completado. Recursos resgatados antes da chamada data de aniversário perdem a remuneração do mês em curso;
- Não há incidência de Imposto de Renda sobre os rendimentos, para pessoas físicas;
- Não há incidência de Imposto sobre Operações Financeiras – IOF. Na prática, isso não é nenhuma vantagem, pois o IOF só costuma incidir sobre rendimentos de recursos resgatados antes de 30 dias após a aplicação. Como a Poupança não rende nada se resgatada nesse período, o IOF não se aplicaria em qualquer hipótese;
- Depósitos em cheque contam desde o dia do depósito, e não da compensação, desde que o cheque não volte por falta de fundos;
- É possível efetuar depósitos de pequeno valor;
- Recursos aplicados estão protegidos pelo Fundo Garantidor de Créditos, até o limite de R\$ 250 mil por CPF;

- Recursos aplicados na Caderneta de Poupança da Caixa Econômica Federal estão totalmente garantidos pela União, por decreto-lei.

Bruni (2010, p. 84), define a apuração da taxa referencial (TR), utilizada na remuneração da poupança:

A taxa referencial (TR) nasceu com o Plano Color II. Teve a intenção de ser uma taxa básica referencial dos juros a serem praticados no mês. É utilizada no cálculo do rendimento da Caderneta de Poupança, alguns títulos públicos e empréstimos do Sistema Financeiro da Habitação (SFH). Sua base de cálculo é a Taxa Básica Financeira (TBF), resultante da média diária das taxas de juros praticadas nas operações de Certificados de Depósito Bancário (CDBs), e Recibos de Depósitos Bancários (RDBs), dos 30 maiores bancos. Para média final, excluem-se as duas maiores e as duas menores taxas.

O rendimento desta aplicação é feito mensalmente, no aniversário mensal, valores depositados e sacados antes de completar o ciclo, não renderam juros. Então, por tratar-se de uma aplicação de risco baixo, amparada pelo fundo garantidor de créditos, poder fazer aplicações de pequenos valores, tem uma grande adesão da sociedade.

2.3.2 Certificado de Depósito Interbancário – CDI

Estes títulos que garantem as operações do mercado interfinanceiro, emitidos de forma escritural. Usado pelas instituições financeiras quando a necessidade de se requerer recursos em curto prazo ou até mesmo quando a instituição tem sobra de caixa excedente, aplicar estes saldos.

Fortuna (2005, p.115), comenta a criação dos Certificados de Depósito Interbancário – CDI:

De forma a garantir uma distribuição de recursos que atendessem ao fluxo de recursos demandado pelas instituições, foi criado, em meados de 1980, o CDI. Os Certificados de Depósito Interbancários são os títulos de emissão das instituições financeiras monetárias e não monetárias que lastreiam as operações do mercado interbancário.

São negociados apenas entre as instituições financeiras, nas operações de transferência de recursos entre as próprias. Assaf Neto e Lima (2009, p. 112) destacam que “Não há incidência de Imposto de Renda nem de Imposto sobre Operações Financeiras. São operações realizadas por meio eletrônico e registradas nos terminais da CETIP – Central de Custódia e Liquidação de Títulos Privados”.

Também conhecida como DI, tem a função de manter as operações entre as instituições, a fim de captar ou aplicar recursos bancários.

2.3.3 Certificados de Depósito Bancário - CDBs

Certificados de Depósito Bancário (CDB) são títulos emitidos por instituições financeiras com o intuito de captar recursos para se capitalizar. Quando o investidor opta por aplicações em CDB, o mesmo estará “emprestando” recursos ao banco, para que este possa utilizar os valores captados em prol de suas atividades financeiras, assim o investidor receberá em troca uma rentabilidade diária.

Cerbasi (2013, p. 137) comenta a importância dos CDBs:

É através do CDB que fica claro que a sobrevivência de um banco depende da credibilidade de que ele desfruta perante seus clientes. Sem captação de recursos, os bancos não teriam dinheiro para emprestar nas operações de empréstimos e financiamentos. Quanto maior a credibilidade do banco, mais os clientes depositam seus recursos na instituição, mais ela consegue emprestar e, com isso, mais ela lucra e se fortalece.

Estes investimentos são em renda fixa e de baixo risco, também aparado pelo Fundo Garantidor de Crédito. Segundo CETIP (2017), atualmente o CDB está bem acessível às pessoas Físicas, hoje as aplicações neste título chegam à 549 bilhões de reais.

Geralmente os CDBs são pós-fixado, sua remuneração é dada através de um percentual da taxa do CDI, conforme o período que o valor ficou aplicado. Assim, um CDB pós-fixado pode pagar algo como 85% do CDI, 99% do CDI ou 103% do CDI, o percentual deverá mudar conforme o valor aplicado, tempo da aplicação e também de em qual instituição está sendo realizado este investimento, pois, diferente da poupança as taxas poderão variar de um banco para outro.

Por se tratar de um investimento em renda fixa, no momento do resgate à incidência de impostos, Imposto de Renda (IR) e poderá ocorrer o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Assaf Neto e Lima destacam a ocorrência do IOF, “Este imposto, no entanto, somente é devido quando ocorrerem regastes antes que aplicação complete 30 dias”.

2.3.4 Letras de Créditos do Agronegócio (LCA) e Letras de Créditos Imobiliário (LCI)

São investimentos em renda fixa, vinculadas em créditos do seu setor, agronegócio e imobiliário, ou seja, as instituições financeiras têm autorização do banco central para emitir letras de créditos, para cada setor, posteriormente ofertar os recursos captados aos seus clientes, desde que no mesmo segmento que foi recebido.

Estes títulos são similares aos CDBs, pois tem prazos de vencimento variados e sua rentabilidade normalmente é vinculada ao desempenho do CDI. O grande diferencial das letras de créditos para o CDB, é que os rendimentos destas aplicações são isentas de imposto de renda, Cerbasi (2013, p.143) comenta o motivo desta isenção.

Isso acontece porque os recursos captados por meio desses tipos de títulos são utilizados exclusivamente para fins de financiamento de imóveis (LHS e LCIs) ou do agronegócio (LCAs), o que motiva o incentivo fiscal por parte do governo, a título de estímulo à construção de moradias e empreendimentos e expansão da atividade agrícola.

Como a grande maioria dos investimentos em renda fixa, possui baixo risco e também é amparada pelo fundo garantidor de crédito, garantindo a importância de até 250 mil reais por CPF, caso a instituição venha declarar falência. A sua rentabilidade pode variar de acordo com o prazo da aplicação e a instituição quer irá efetuar o investimento.

2.4 Inflação

Na economia, inflação é um termo utilizado para o aumento continuado e generalizado dos preços dos bens e serviços. No sentido literal, o termo inflação significa o efeito de inflar ou inchar. E caso ocorra o oposto, ou seja, quando ocorre baixa continuada e generalizada dos preços dos bens e serviços, tem-se o fenômeno definido por deflação.

A inflação é um evento muito importante a ser levado em consideração na hora do cálculo da rentabilidade dos seus investimentos, a fim de saber exatamente o quanto está se incorporando ao seu capital aplicado e a parcela que é decorrente ao aumento da inflação. Silvestre (2016, p. 22) destaca, “Para reconhecer o impacto desse fenômeno sobre seus investimentos e poder assim se proteger de maneira adequada (isso é perfeitamente possível), é necessário descontar a inflação da rentabilidade nominal, a fim de se depurar na ponta do lápis apenas o que é ganho real.”.

É fundamental efetuar ajustes para os valores nominais, ou seja, transformar valores disponíveis no início de um período em valores compatíveis com a capacidade de compra em uma data posterior.

Um dos principais índices de medida e o oficial do Governo Federal para medição das metas de inflação é o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), que foi

instituído com a finalidade de corrigir as demonstrações financeiras das companhias de capital aberto (Assaf Neto e Lima, 2009). Este índice procura analisar o custo de vida de famílias que recebam uma renda de 1 a 40 salários mínimos nacionais.

2.5 Imposto de renda

O atual sistema de tributação do imposto de renda sobre rendimentos de aplicações financeiras, entrou em vigor no ano de 2005. Anteriormente era aplicada mensalmente, passou a ser semestral em 2004 e a partir do próximo ano mudou para a tabela regressiva, está foi uma mudança que ocorreu com um objetivo extra-fiscal, ou seja, para estimular o aumento dos prazos de permanência dos valores.

Quadro 1: Tabela Imposto de Renda Aplicações

Prazo	Alíquota de IR
Até 180 dias	22,50%
de 181 a 360 dias	20%
de 361 a 720 dias	17,50%
Acima de 720 dias	15%

Fonte: Adaptado Receita Federal do Brasil

Quadro 2: Tabela Imposto de Renda Prev Privada

Tempo de Acumulação	Alíquota de IR
Até 2 Anos	35%
de 2 a 4 Anos	30%
de 4 a 6 Anos	25%
de 6 a 8 Anos	20%
de 8 a 10 Anos	15%
Acima de 10 Anos	10%

Fonte: Adaptado Receita Federal do Brasil

Ao solicitar o resgate de uma aplicação ou receber pagamentos periódicos de juros, o cliente já recebe o valor que foi efetuado o desconto de Imposto de Renda, pois as instituições financeiras já retêm o valor para posteriormente ser repassado ao governo.

Esta tabela deve ser muito analisada antes da contratação de um título de aplicação financeira, pois dependendo o prazo que os recursos irão ser sacados, a alíquota terá um impacto significativo nos resultados finais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a viabilização do presente estudo, faz-se necessário a utilização de procedimentos e métodos, definido por Marconi e Lakatos (2010, p.65) “[...] é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo [...]”.

Conceituado também por Cervo e Bervian (2007, p.27) “[...] método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade”.

Com caráter exploratório, este estudo tem por objetivo coletar dados de algumas aplicações financeiras e posteriormente analisar os resultados que estas proporcionam para os aplicadores. Beuren (2009, p. 80) caracteriza estudo exploratório: “Uma característica interessante da pesquisa exploratória, consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente.”

O procedimento de pesquisa adotado para realização do estudo foi o documental, tendo em vista que os dados foram coletados e analisados dos percentuais de variações dos indicadores do nosso mercado financeiro.

A abordagem utilizada é qualitativa, pois descreve a complexidade do sistema financeiro nacional, Richardson (1999, p. 80) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Os dados de rentabilidade dos investimentos, índices de inflação, foram coletados através de documentos encontrados em páginas na internet, tais como: BACEN, CETIP, IBGE, IPARDES, Portal de Finanças.

A seguir são apresentados os fatores considerados para o desenvolvimento deste estudo: O período estudado foi de 01/01/2014 a 31/12/2016, 3 anos, o montante do investimento inicial foi de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), as alíquotas do imposto de renda foram levados em consideração a legislação vigente e as taxas de administração e rendimentos foram encontrados os valores nas instituições financeiras.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Explica-se nesse capítulo o resultado do estudo, as tabelas e os gráficos do material pesquisado. No intuito de atender o objetivo do presente estudo, o qual visa verificar qual é a melhor opção de investimento em curto prazo, foi considerado o período de 2014 a 2016, com as seguintes aplicações: Poupança, Certificados de Depósito Bancário (CDB), Letras de Créditos do Agronegócio (LCA), Letras de Créditos Imobiliário (LCI), Previdência Privada Conservadora (Prev III) e Previdência Privada arrojada (Prev IV).

Na tabela 1, apresentam-se os rendimentos de cada uma das aplicações consideradas para o presente estudo, neste primeiro momento não foram considerados taxas das aplicações e o imposto de renda. Sendo que para as aplicações CDB, LCA e LCI foram feitas uma média dos percentuais pagos por duas instituições financeiras, Ficando CDB com 95% do CDI, LCA com 80% do CDI e LCI com 78,50% do CDI. Já para os rendimentos de Poupança, Prev III e Prev IV, foram considerados os rendimentos de uma instituição financeira.

Tabela 1: Rendimentos das aplicações financeiras (%)

Rendimentos das Aplicações Financeiras Anuais (%)						
Ano	Poupança	CDB	LCA	LCI	Prev III	Prev IV
2014	6,86%	9,22%	7,76%	7,62%	9,10%	8,76%
2015	7,79%	11,41%	9,60%	9,42%	11,09%	5,48%
2016	8,00%	13,22%	11,13%	10,92%	12,73%	16,46%

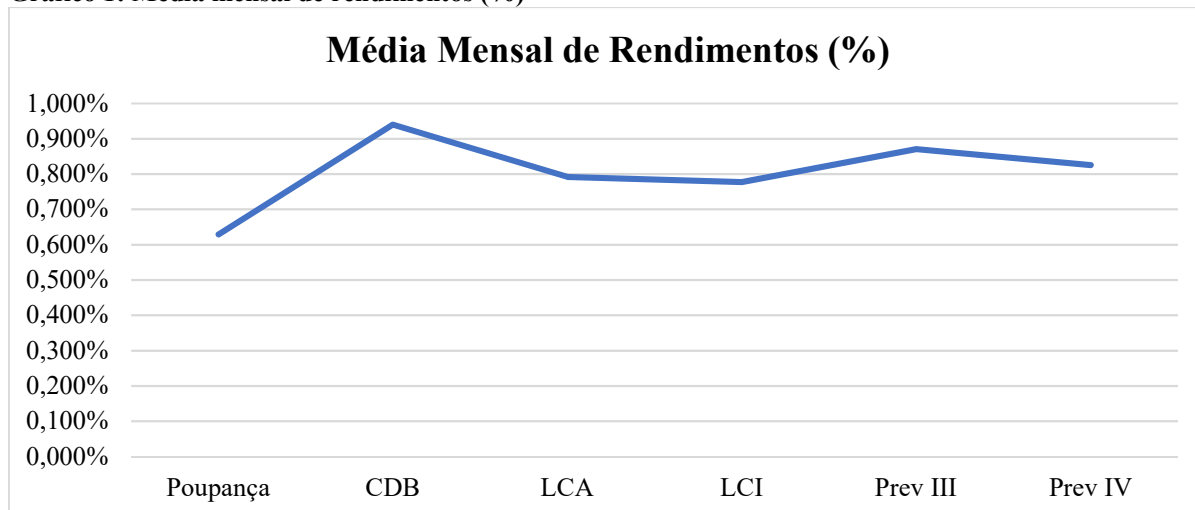
Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na tabela 1, que todas as aplicações na qual seus rendimentos estão atrelados a Taxa Selic ou CDI, consideradas de menor risco, tiveram um crescimento ano a ano, não tão expressivos, mas também não foi identificada nenhuma redução.

O maior rendimento pago em um ano foi registrado no ano de 2016 pela Prev IV, o qual teve o percentual de 16,46% a.a., porém no ano anterior foi o menor percentual de todas as aplicações, isso se dá ao fato desta aplicação estar atrelada a outros índices, como

BM&FBovespa, um investimento mais arrojado, tem-se a possibilidade de ganhos maiores, como também de percas.

Gráfico 1: Média mensal de rendimentos (%)



Fonte: Dados da pesquisa

Considerando os rendimentos (%) de cada aplicação, dos 36 meses do estudo, sem descontar o imposto de renda e taxas, evidencia-se no gráfico 1 a média das aplicações financeiras. A maior média do período foram os rendimentos pagos pelo CBD, posteriormente Previsão III, Previsão IV, LCA, LCI e por último a Caderneta de Poupança.

Porém, deve-se tomar muito cuidado com todas as variáveis de cada aplicação financeira, pois estas ponderam influenciar no resultado final. Na tabela 2, apresentam-se os resultados de rendimentos, levando em consideração as seguintes variáveis.

- Valor aplicado em janeiro de 2014 – R\$ 50.000,00;
- Caderneta de Poupança, LCA e LCI são isentos de impostos e taxas;
- CDB, tributado pelo Imposto de Renda conforme tabela regressiva;
- Previsão III, taxa de administração de 1,80% a.a.;
- Previsão IV taxa de administração de 2,5% a.a.;
- Previsão III e Previsão IV, tributados pela tabela de imposto de renda.

Tabela 2: Rendimentos semestrais (R\$)

Período	Rendimentos Semestrais (R\$)					
	Poupança	CDB	LCA	LCI	Prev III	Prev IV
jan/14	R\$ 50.000,00	R\$ 50.000,00	R\$ 50.000,00	R\$ 50.000,00	R\$ 50.000,00	R\$ 50.000,00
jun/14	R\$ 51.697,21	R\$ 51.690,80	R\$ 51.832,03	R\$ 51.797,17	R\$ 51.124,80	R\$ 51.560,66
dez/14	R\$ 53.539,95	R\$ 53.846,30	R\$ 54.021,62	R\$ 53.943,56	R\$ 52.323,39	R\$ 51.978,48
jun/15	R\$ 55.519,28	R\$ 56.451,42	R\$ 56.512,85	R\$ 56.383,68	R\$ 53.830,54	R\$ 53.579,72
dez/15	R\$ 57.862,72	R\$ 59.401,92	R\$ 59.444,76	R\$ 59.252,91	R\$ 55.493,08	R\$ 52.974,61
jun/16	R\$ 60.178,62	R\$ 63.194,67	R\$ 62.795,09	R\$ 63.101,47	R\$ 58.210,26	R\$ 56.487,01
dez/16	R\$ 62.668,03	R\$ 67.019,79	R\$ 66.410,96	R\$ 66.059,85	R\$ 60.367,12	R\$ 58.491,36

Fonte: Dados da pesquisa

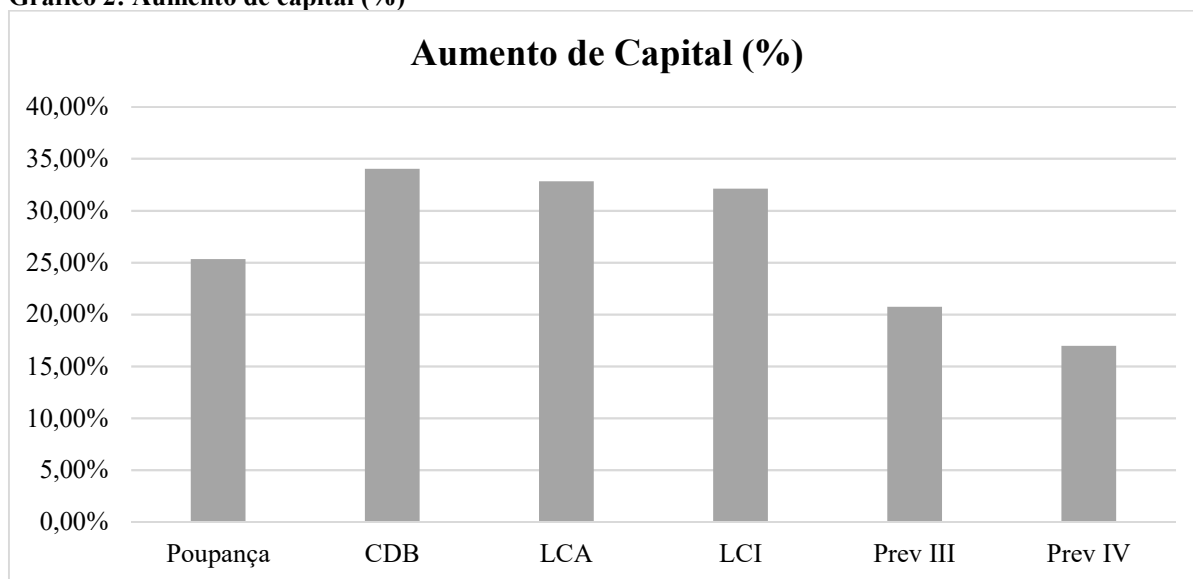
Verifica-se que no primeiro semestre de 2014, ou seja, para aplicações de curtíssimo prazo, a poupança leva vantagem das demais, rendeu a importância de R\$ 1.697,21 e não possui taxas nem mesmo carência para saque do valor investido. LCA e LCI expressam um valor pouco maior, porém ambas possuem carência para saque, sendo bem competitivas até dezembro de

2015, pois em nenhum momento estas aplicações sofrem tributação do imposto de renda. A partir de janeiro de 2016, podemos notar que o CDB se torna o investimento com melhor rendimento, pois posterior a esta data, a aplicação completa dois anos e a alíquota do imposto de renda cai para 15%.

Considerando os rendimentos sem desconto de imposto de renda e taxas, os investimentos em previdência privada se destacavam no gráfico 1, mas conforme a tabela 2, podemos verificar que as taxas e imposto de renda são muito elevada para curto prazo, fazendo assim, esse tipo de investimento se tornar viável somente a longo prazo.

Destaca-se como melhor rendimento o CDB que totalizou R\$ 17.019,79, em seguida o LCA com R\$ 16.410,96, posteriormente os seguintes LCI com R\$ 16.059,85, Poupança com R\$ 12.668,03, Prev III com R\$ 10.367,12 e por fim Prev IV com R\$ 8.491,36.

Gráfico 2: Aumento de capital (%)



Fonte: Dados da pesquisa

Para aplicações de curto prazo, 36 meses, o gráfico 2 apresenta o percentual do aumento que teve o capital inicial com os rendimentos auferidos. O aumento mais significativo ficou com os títulos de CDB que teve 34,04% de aumento sobre o capital investido inicialmente. Posteriormente a LCA teve 32,82%, LCI teve 32,12%, Poupança teve 25,34%, Prev III 20,73% e por fim a Prev IV com 16,98%.

4.1 Cálculos considerando a Inflação

Uma variável que deve ser levada em consideração no momento da contratação da aplicação financeira é a inflação, pois os rendimentos pagos deveram no mínimo remunerar o mesmo valor inflacionário do período, para ser um tanto atrativa.

Tabela 3: Rendimentos das aplicações financeiras anuais X inflação IPCA

Rendimentos das Aplicações Financeiras Anuais X Inflação IPCA (%)							
Ano	Poupança	CDB	LCA	LCI	Prev III	Prev IV	Inflação - IPCA
2014	6,86%	9,22%	7,76%	7,62%	9,10%	8,76%	6,41%
2015	7,79%	11,41%	9,60%	9,42%	11,09%	5,48%	10,67%
2016	8,00%	13,22%	11,13%	10,92%	12,73%	16,46%	6,29%

Fonte: Dados da pesquisa

Na tabela 3, expressa-se os percentuais pagos anualmente de cada aplicação financeira e também a da inflação-IPCA. Pode-se verificar que no ano de 2014 e 2016 todas as aplicações financeiras tiveram maior rendimento que o percentual da inflação, ou seja, no mínimo defendeu o poder aquisitivo do valor aplicado no período inicial.

Já no ano de 2015, os rendimentos registrados pela caderneta de poupança, LCA, LCI e Prev IV não conseguiram assegurar o percentual da inflação. Silvestre (2016, p. 12) afirma “Sim, 2015 foi um ano de inflação atípica, exageradamente acelerada”.

Tabela 4: Rendimentos semestrais X inflação (R\$)

Rendimentos Semestrais X Inflação (R\$)							
Período	Poupança	CDB	LCA	LCI	Prev III	Prev IV	Inflação
dez/14	R\$ 3.539,95	R\$ 3.846,30	R\$ 4.021,62	R\$ 3.943,56	R\$ 2.323,39	R\$ 1.978,48	R\$ 3.203,81
dez/15	R\$ 7.862,72	R\$ 9.401,92	R\$ 9.444,76	R\$ 9.252,91	R\$ 5.493,08	R\$ 2.974,61	R\$ 8.882,52
dez/16	R\$ 12.668,03	R\$ 17.019,79	R\$ 16.410,96	R\$ 16.059,85	R\$ 10.367,12	R\$ 8.491,36	R\$ 12.585,08

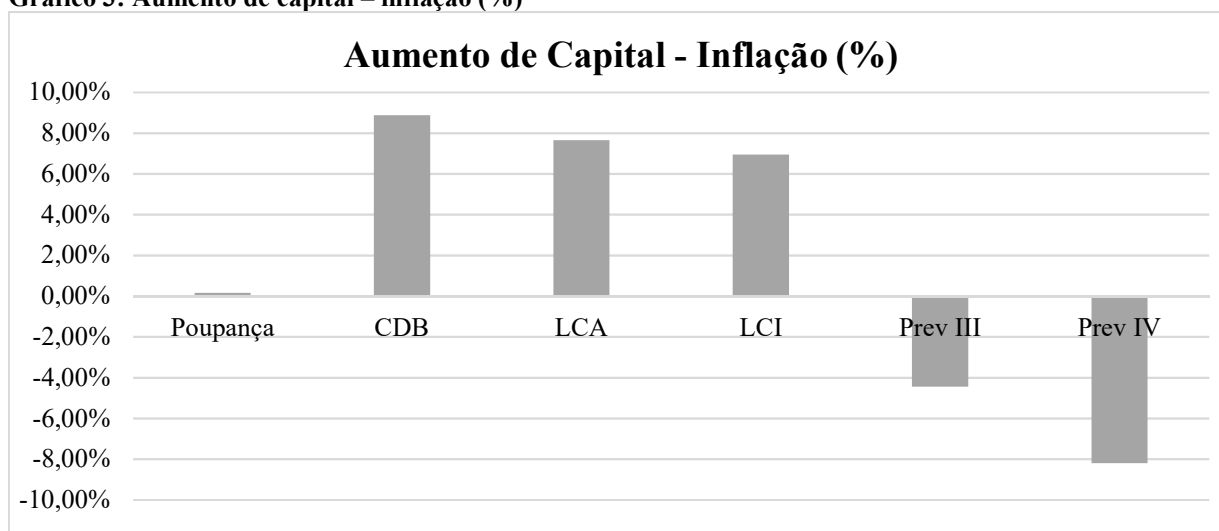
Fonte: Dados da pesquisa

Para uma melhor visualização, a tabela 4 expressa os valores pagos anuais dos rendimentos de cada aplicação financeira e também o valor considerado inflação no período.

No final do período estudado, descontando a inflação, segue a rentabilidade líquida, real e acumulada de cada aplicação: Caderneta de Poupança R\$ 82,95, CDB R\$ 4.434,71, LCA R\$ 3.825,88, LCI R\$ 3.474,77, Prev III e Prev IV tiveram seus rendimentos menores que a inflação, pelo fato do estudo ser de curto prazo e nessas modalidades o imposto de renda e taxas são muito elevadas, sendo mais vantajoso para longos prazos.

Em um primeiro momento deste estudo, foi analisado no gráfico 2, o aumento de capital que cada aplicação estava gerando no final do período, já nesse segundo momento, foi descontado as taxas de inflação, expressa-se no gráfico 3 os resultados.

Gráfico 3: Aumento de capital – inflação (%)



Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se verificar através do gráfico 3, que durante o determinado período e as variáveis analisadas, a aplicação que teve maior rendimento foi o CDB, onde o rendimento líquido real, descontando a inflação, foi de 8,87%, seguido pela LCA que teve, LCI teve, a caderneta de poupança teve pouco a mais que a inflação, por fim, Prev III e Prev IV que são considerados investimentos a longo prazo não tiveram rendimentos maiores que a inflação.

Por fim, durante o período estudado a melhor aplicação, com maiores rendimentos foram os títulos de CDB, onde renderam um percentual maior que as demais aplicações financeiras estudadas. A poupança é um investimento de baixo risco e muito popular no Brasil,

porém seus rendimentos são baixos. As letras de créditos têm um rendimento melhor que a poupança, porém na grande maioria das vezes possui carência do montante aplicado e não tem muito conhecimento da população. Para finalizar as aplicações em Previdência Privada só irá ser vantajosa em longos períodos, onde o investidor não tenha a intenção nem projeção de movimentar os valores aplicados, pensando em uma reserva para o futuro.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo geral analisar e comparar as variações da rentabilidade de alguns investimentos financeiros, pelo período de 2014 a 2016, ou seja, de 3 anos. Para isso foi considerado os seguintes investimentos, Caderneta de Poupança, Certificado de Depósito Bancário (CDB), Letras de Créditos do Agronegócio (LCA), Letras de Créditos Imobiliário (LCI) e títulos de Previdência Privada.

Cada investimento financeiro é caracterizado por um nível de risco, para investidores conservadores ou arrojados, de diferentes formas de tributação e taxas. Por este fato que surgiu a principal questão do estudo: Analisar e identificar o melhor investimento dentro de grupo de aplicações financeiras. Para tanto será analisado o desempenho das mesmas, considerando a forma de tributação, taxas e inflação do período.

Na análise de um investimento financeiro, uma variável muito importante a ser levada em consideração é a o percentual de inflação, verificando assim se tal investimento irá defender o capital investido, ou seja, no mínimo manter o mesmo poder de compra no futuro.

Como resultado, observou-se que o melhor investimento financeiro no período estudado foi no Certificado de Depósito Bancário (CDB), onde com uma aplicação de um montante de R\$ 50.000,00, sua taxa ficou atrelada ao CDI (95%), gerou um aumento do capital de 34% no final do período, quando descontado a inflação, ainda positivo, gerou um aumento de 8,8%.

As Letras de Créditos e Poupança, mesmo sendo isentos de imposto de renda e taxas, tiveram um rendimento positivo no final do período, ou seja, gerou maiores valores que a inflação, mantendo o mesmo poder de compra e ainda aumentando o capital investido inicialmente.

Já os investimentos em Previdência Privada, tanto o mais conservador quanto o arrojado, não tiveram um bom rendimento, pois se trata de apostas em longo prazo, servindo para investidores que não terão pretensão de utilizar estes recursos, pensando somente em ter uma reserva para aposentadoria futura.

Por fim, muito importante ressaltar, a rentabilidade do passado não é um fator de garantia de rendimentos futuros. O presente estudo analisou um comparativo de alguns das principais modalidades de investimentos disponíveis em nosso sistema financeiro, em um determinado período específico.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

ASSAF NETO, Alexandre; LIMA, Fabiano Guasti. **Curso de administração financeira**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

BRASIL, **Secretaria da Receita Federal**. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 10 mai. 2017.

BRASILPREV. **Nossos Planos/Rentabilidade**. Disponível em: <<https://www2.brasilprev.com.br>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

BRUNI, Adriano Leal. **Certificação profissional ANBID Série 10 (CPA10)**. São Paulo: Atlas, 2010.

CERBASI, Gustavo. **Investimentos inteligentes**. Rio de Janeiro: Sextante, 2013.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

CETIP. **Central de custódia e liquidação financeira de títulos**. Disponível em: <<https://www.cetip.com.br/renda-fixa/estatisticas#contentTab05>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

FORTUNA, Eduardo. **Mercado Financeiro: produtos e serviços**. 16. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em: <www.ibge.gov.br>. Acesso em: 05 mai. 2017.

IPARDES. **Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social**. Disponível em: <www.ipardes.gov.br>. Acesso em: 05 mai. 2017.

KEER, Roberto Borges. **Mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

SILVESTRE, Marcos. **Tesouro direto: a nova poupança**. São Paulo: Faro Editorial, 2016.

PORTAL DE FINANÇAS. **Taxas de juros DI (CDI)**. Disponível em: <<http://www.portaldefinancas.com/cdi1617.htm> - 05/05/2017>. Acesso em: 05 mai. 2017.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FINANÇAS PESSOAIS: UM ESTUDO SOBRE O COMPORTAMENTO DOS DOCENTES DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DO NORTE DO RIO GRANDE DO SUL

Alzenir José de Vargas

Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* Fred. West.
alzenir@uri.edu.br

Bruna Dalla Costa Rigo

Graduada em Administração
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* Fred. West.
brunarigo@hotmail.com

Lucas Alceu Stival Santos

Graduado em Ciências Contábeis
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – *Campus* Fred. West.
lucas_stival_santos@hotmail.com

RESUMO

Que a situação econômica do Brasil está frágil, isso é a realidade exposta diariamente nos meios de comunicação. A questão é: como os docentes dos cursos de graduação, de uma Instituição de Ensino Superior do Norte do Rio Grande do Sul, estão gerenciando suas finanças? Estão fazendo planejamento de suas contas? Estão preocupados com as incertezas do futuro? Diante destas perguntas é que surge o objetivo deste estudo: verificar o comportamento dos docentes quanto às suas finanças pessoais. Tema atual trata como os indivíduos gerenciam seus recursos a fim de se planejarem e manterem uma vida saudável financeiramente seja consumindo de forma equilibrada ou investindo em bons rendimentos. Os argumentos baseiam-se em autores como Cerbasi (2004), Macedo Junior (2010), Halfeld (2001) entre outros. Com abordagem qualitativa, os objetivos da pesquisa são descritivos, e o procedimento adotado foi uma pesquisa de levantamento ou *survey*. Para a realização da mesma, foram aplicados questionários entre os meses de abril e maio do ano de 2017 abordando aspectos sobre educação financeira, gestão de crédito e investimentos, que resultou em uma amostra de 54 respondentes. Os dados foram tabulados em planilhas do Excel. Os resultados mostram que a maioria dos docentes tem conhecimentos suficientes para a gestão de suas finanças, e que apesar de 63% da população estudada ter algum tipo de financiamento, grande parte o tem sob controle, já que mais de 90% realiza planejamento o que permite ainda, a aplicação em produtos financeiros.

Palavras-Chave: Finanças pessoais; Planejamento; Investimento; Controle.

1 INTRODUÇÃO

O tema finanças pessoais, no Brasil, teve seu marco na década de 90. Com a implantação do Plano Real em 1994, iniciou-se o processo de estabilização econômica o que possibilitou/incentivou o consumo das pessoas, que até então estavam acostumadas com elevadas taxas de juros. No entanto, com o acesso facilitado às modalidades de crédito e devido à falta de conhecimento financeiro, grande parte da população se endividou.

Estudos revelam que esses problemas prevalecem até os dias de hoje. Uma pesquisa realizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) apontou que no mês de janeiro de 2017 mais da metade da população tinha alguma dívida, perfazendo um total de 55,6%. A consequência disso é, segundo Cerbasi (2004), a instabilidade

social onde os consumidores passam a manifestar dificuldades de relacionamento pessoal, familiar e profissional, pois segundo Gama e Correia (2011, p.2) “a qualidade de vida está relacionada a uma boa saúde financeira.”

De fato, para que sejam bem-sucedidas às pessoas precisam administrar o dinheiro de forma produtiva e enriquecedora (SANTOS, 2014) e ter um amplo conhecimento financeiro é fundamental uma vez que favorece a tomadas de decisões sensatas que não comprometem o patrimônio. Assim, a educação financeira auxilia na definição de estratégias que propiciam a acumulação de bens e valores que formarão o patrimônio individual ou da família (HALFELD, 2001), garantindo com isso, uma vida financeira estável.

De tal modo, a área de finanças está presente diariamente na vida das pessoas, e uma ferramenta importante para antever imprevistos é o planejamento financeiro. Através dele, as pessoas conseguem visualizar de forma organizada a movimentação de seus rendimentos e gastos sendo um fator determinante para a obtenção de seus objetivos e aspirações. De acordo com os resultados de uma pesquisa realizada pelo HSBC em 2013, 42% dos entrevistados pouparam mais depois que começaram a planejar, seja formal ou informalmente, sendo que entre os que tiveram assessoria profissional, a porcentagem sobe para 58%.

O bom gerenciamento das finanças permite a alocação dos recursos naquilo que realmente se faz necessário, desenvolvendo habilidades que fomentam tomadas de decisões seguras em relação ao dinheiro. Isso permite muitas vezes uma folga financeira, que, se aplicada em bons fundos tendem a render juros, aumentando o patrimônio, afinal, “investir é multiplicar” (CERBASI, 2013, p.28) e ainda a chance de alcançar objetivos num tempo mais rápido. O mercado financeiro hoje oferece inúmeras opções para aplicação da sobra de recursos, para todos os tipos de investidores, desde os mais conservadores aos mais arrojados, basta conhecer cada um deles para ver qual é o que mais se enquadra de acordo com os objetivos pretendidos.

Diante deste contexto, o objetivo do estudo é verificar o comportamento financeiro dos docentes dos cursos de graduação de uma Instituição de Ensino Superior do Norte do Rio Grande do Sul, quanto as suas finanças pessoais, fazendo uma abordagem sobre os seguintes aspectos: educação financeira, gestão de crédito e investimentos. Este estudo justifica-se pelo fato de que o tema finanças está presente no dia-a-dia das pessoas e para aumentar o patrimônio e ter uma vida saudável financeiramente é necessário administrar corretamente os recursos.

O artigo está estruturado da seguinte forma: após a introdução, apresenta-se uma síntese teórica sobre o tema. Na sequência discorre-se a metodologia utilizada no estudo. Logo, segue a análise dos resultados e por fim, as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo buscou-se definir os elementos teóricos que elucidaram o estudo, partindo do tema finanças pessoais e educação financeira, para gestão de crédito, investimentos.

2.1 Finanças pessoais e educação financeira

Depois de passar por períodos de alta inflação, na década de 90, onde havia resguardo no poder de compra, o Brasil atingiu a estabilidade inflacionária, impulsionando os consumidores a mudanças na forma de lidar com o dinheiro. Com isso, o tema finanças pessoais veio à tona, sendo o estudo que visa à aplicação de conceitos financeiros nas decisões econômicas pessoais e/ou familiares.

Dessa forma, para que os indivíduos administrem melhor seus rendimentos, a educação financeira se faz fundamental. Para Jacob, Hudson e Bush (2000) a palavra educação significa ter entendimento sobre termos financeiros. Já a palavra financeira reflete as atividades diárias relacionadas ao dinheiro, que vai desde a contratação de um empréstimo até a realização de um investimento.

Logo, a educação financeira corresponde ao conjunto de conhecimentos e habilidades que proporcionam o gerenciamento coerente dos recursos, permitindo a melhor alocação dos mesmos, com seus riscos e oportunidades, visando os acontecimentos de hoje, sem deixar de pensar no amanhã (LIZOTE; SIMAS; LANA, 2012).

Para o Banco Central do Brasil (2013, p.8) a educação financeira é considerada:

[...] um instrumento para promover o desenvolvimento econômico. Afinal, a qualidade das decisões financeiras dos indivíduos influencia, no agregado, toda a economia, por estar intimamente ligada a problemas como os níveis de endividamento e de inadimplência das pessoas e a capacidade de investimento dos países.

De tal modo, a educação financeira torna os indivíduos mais críticos, afim de que façam escolhas pertinentes quanto à utilização de seus recursos. Isso permite o bem-estar uma vez que eles passam a consumir de acordo com suas reais necessidades, garantindo assim, um futuro financeiro saudável.

Ainda para o Banco Central do Brasil (2013, p.12):

A educação financeira pode trazer diversos benefícios, entre os quais, possibilitar o equilíbrio das finanças pessoais, preparar para o enfrentamento de imprevistos financeiros e para a aposentadoria, qualificar para o bom uso do sistema financeiro, reduzir a possibilidade de o indivíduo cair em fraudes, preparar o caminho para a realização de sonhos, enfim, tornar a vida melhor.

Assim, o seu não conhecimento causa, muitas vezes, o consumo desenfreado, a desorganização das contas, a perda de bons rendimentos e até a inclusão do nome do Serviço de Proteção ao Crédito (SPC). Ou seja, a falta de educação pode desencadear graves crises financeiras.

Segundo Cerbasi (2004), muitas decisões tomadas em relação ao dinheiro decorrem de hábitos, nem sempre saudáveis, que se copia das pessoas as quais se convive. No entanto, o que era vantagem ontem pode não trazer os mesmos rendimentos hoje, e estar sempre atualizado na área de finanças é crucial, uma vez que escolhas assertivas melhoram a qualidade de vida.

De fato, a informação se faz necessária no processo de finanças, pois proporciona aptidão para tomadas de decisões sensatas, que não comprometam o patrimônio e que garantam um bom retorno dos investimentos. Essa assertiva é confirmada por Halfeld (2001), que considera a educação financeira fundamental para auxiliar os indivíduos a orçar e gerir a renda, além de orientar a poupar e investir.

2.2 Gestão de crédito

Com a inflação controlada, o governo, a fim de movimentar a economia, ampliou a oferta de crédito no Brasil. Em 1994 implantou o Plano Real, onde a quantidade de crédito concedido às famílias aumentou substancialmente. Os incentivos do governo a partir do ano de 2003, também propiciaram o aumento do consumo dos brasileiros, permitindo que muitas pessoas realizassem sonhos e objetivos com facilidade em um tempo hábil. Isso se comprova pela expansão, em termos percentuais, da participação do consumo das famílias no PIB. De acordo com dados disponibilizados pelo IBGE, o percentual que estava abaixo de zero em 2003 chegou a 3,7% do PIB em 2007 e 4,2% em 2010.

Se por um lado essa redução de juros proporcionou maior poder de compra, por outro facilitou o endividamento daquelas pessoas que não possuem uma educação financeira, fazendo com que expressiva parte de sua renda ficasse comprometida com o pagamento de prestações, empréstimos e juros. (ZANCANARO, 2015, p.4).

De fato, a função do crédito é importantíssima para o desenvolvimento do país, pois eleva o poder de compra da população impulsionando a economia. O mercado financeiro oferece inúmeras possibilidades para adquirir o que se deseja, com várias condições de pagamento, sendo necessário, antes de contrair dívidas, analisar as oportunidades e riscos que

esses empréstimos poderão ocasionar a fim de que não comprometam parcela significativa da renda.

No entanto, o excesso de consumo, aliado, principalmente, a falta de conhecimentos financeiros ocasiona o endividamento e a inadimplência de muitos brasileiros. Sousa e Torralvo (2004) concluíram, através de um estudo, que a disparidade entre as receitas e as despesas e o alto consumo são os principais causadores da dificuldade financeira.

Infelizmente o hábito de planejar e, controlar as finanças é uma prática pouco difundida entre os brasileiros. Cerbasi (2004) crê que dificuldades financeiras são escolhas pessoais, os indivíduos decidem tê-las quando ignoram a importância de um planejamento financeiro. Isso é reafirmado na concepção de Securato (2002) que considera fundamental, para antever estes problemas, a realização de um planejamento financeiro uma vez que com ele estruturado, identifica-se melhor a forma de utilização dos créditos afim de não assumir riscos maiores que a capacidade financeira.

O não planejamento financeiro impulsiona a gastos, muitas vezes supérfluos, que impedem as pessoas de pouparem e garantirem uma vida mais estável. Nesse sentido, o item que segue traz os conceitos de planejamento financeiro pessoal e a importância deste na vida das pessoas.

2.2.1 Planejamento financeiro pessoal

Planejar corresponde a definir, no presente, os resultados que se deseja alcançar no futuro e os meios para que estes aconteçam, ou seja, é a ferramenta do planejamento que direciona as pessoas ao alcance de seus objetivos com a melhor concentração de esforços e recursos.

Segundo Almeida (2010, p.5), “o planejamento consiste em uma técnica administrativa com o intuito de organizar as ideias das pessoas de forma sistêmica, podendo criar uma visão de futuro do que se pretende seguir.”.

Desta forma, o planejamento financeiro pessoal, mais especificamente, é um mecanismo imprescindível na vida das pessoas, pois estrutura como, onde e quando será investido e utilizado o dinheiro para, no curto, médio ou longo prazo, alcançar algo que tanto se deseja, tal como uma viagem, a casa própria, uma aposentadoria tranquila ou até mesmo como direcionar as suas ações no decorrer no tempo.

De acordo com Macedo Junior (2010) o planejamento financeiro é uma forma de gerenciar o dinheiro a fim de atingir a satisfação pessoal, permitindo o controle da situação financeira para alcançar objetivos, o que inclui a programação de orçamentos, racionalização de gastos e otimização de investimentos.

De tal modo o planejamento funciona como um guia, onde o registro e o monitoramento contínuo das receitas e despesas possibilitam a organização das movimentações financeiras, o que assegura o consumo de forma equilibrada e de acordo com as reais necessidades. No entanto, quando o assunto é dinheiro, todo cuidado é pouco. Existem fatores motivacionais que impulsionam a certos dispêndios, por vezes desnecessários, já que a mídia e até mesmo a busca por um padrão de vida mais elevado influenciam diretamente. O problema está no fato de que o consumo desenfreado, em algumas situações, compromete a renda, ocasionando a inadimplência da população.

Todavia, quando sistematizado todas as receitas e despesas do mês, por exemplo, percebe-se o quão importante é o planejamento e a racionalização dos gastos supérfluos, para se ter uma boa qualidade de vida. Por isso ter objetivos claros e definidos é fundamental. Cerbasi (2005) ainda considera que o planejamento financeiro pessoal é o entendimento do que se pode gastar hoje a fim de não comprometer o padrão de vida no futuro.

Halfeld (2001) lista que os objetivos do planejamento financeiro são garantir que: haja um equilíbrio entre receitas e despesas; as despesas do indivíduo ou da família sejam custeadas

por recursos próprios, sem depender de terceiros. E que, ao precisar deles, sejam tomados ao menor custo e tempo; as metas sejam atingidas, sendo necessárias ações planejadas; o patrimônio aumente, ampliando a independência financeira.

O que ocorre é que a maioria das pessoas percebe a necessidade do planejamento financeiro depois que está passando por sérias dificuldades financeiras, no qual são obrigadas a fazer cortes drásticos nos orçamentos. O ideal é que façam assim que adquirirem o conhecimento e entendimento suficiente de que planejando há menos chances de passar por incertezas e imprevistos.

2.3 Investimentos

O bom gerenciamento dos recursos financeiros permite a formação de reservas. Para que estas se multipliquem se faz necessária a realização de investimentos, afinal “investir é uma forma de fazer o dinheiro trabalhar para você” (MACEDO JUNIOR, 2010, p.109). Em um sentido restrito, investir consiste em aplicar os recursos disponíveis a fim de obter lucros. Trata-se de um sacrifício financeiro onde se poupa no presente para adquirir rendimentos maiores no futuro. Também pode ser considerada a aplicação em bens, como terrenos, veículos, que tragam expectativa de lucro para o investidor.

Frankenberg (1999) pondera que realizar investimentos rentáveis é uma tarefa árdua, uma vez que, dependendo da situação, os recursos por vezes aplicados podem ser elevados, gerando incerteza na decisão devido ao montante investido. Por outro lado, o não enfrentamento desses riscos pode levar a vulnerabilidade.

De tal modo, existem diversas formas de investimentos disponíveis no mercado, que conduzem ao bem-estar financeiro. No entanto se faz necessário conhecer cada uma delas a fim de verificar qual a opção mais vantajosa, alinhada aos objetivos pessoais, considerando o curto, médio e longo prazo. Halpern (2003) considera que a má gestão financeira, costuma, quase sempre, gerar grandes prejuízos, ainda que, muitas vezes, não se perceba. Cerbasi complementa que

É possível alcançar um padrão de vida bastante superior ao que temos hoje se usarmos quatro ingredientes fundamentais: tempo, dinheiro, decisões inteligentes e juros compostos. [...] Decisões inteligentes são tomadas quando o investidor sabe em que está aplicando, que riscos o investimento oferece, que situações geram ganhos e quais geram perdas e, principalmente, quais são as alternativas mais rentáveis do mercado para o tipo de investimento escolhido. (2004, p.116)

Assim, ao optar por um investimento é fundamental ter conhecimento sobre sua rentabilidade, risco e a liquidez que o mesmo trará.

Destarte, os investimentos no mercado financeiro podem ser realizados em renda fixa, renda variável, ou em títulos de capitalização, conforme segue.

2.3.1 Renda fixa

Os investimentos de renda fixa são aqueles emitidos pelo governo, empresas ou instituições financeiras, com a finalidade de captação de dinheiro. Corresponde a empréstimos que as pessoas fazem e que lhe rendem juros. É mais indicada para investidores conservadores em virtude do seu menor risco e também daqueles que precisam do dinheiro num curto prazo, geralmente cinco anos. Ao contrário da renda variável, são mais estáveis, pois já se sabe previamente o ganho que terá no momento da aplicação.

São alguns exemplos de renda fixa:

- Caderneta de Poupança: considerada uma das formas de aplicação mais tradicionais do mercado em virtude de sua simplicidade, a poupança apresenta risco baixo e liquidez imediata. Além disso, é garantida pelo Fundo Garantidor de Crédito (FGC) no limite de 250 mil reais por instituição e CPF.

É utilizada por indivíduos mais conservadores já que os rendimentos são previsíveis. A remuneração ocorre mensalmente, não havendo incidência de Imposto de Renda (IR) para pessoas físicas e nem Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF). Assim, se o valor depositado for mantido em prazo inferior a um mês, não há juro sobre o mesmo.

- **Certificados de Depósitos Bancários (CDB):** são títulos emitidos pelas instituições financeiras com a finalidade de captação de recursos, sendo um investimento atrativo em momentos de recessão, já que se conseguem taxas mais elevadas. Dessa forma, ao aplicar em um CDB, o indivíduo empresta dinheiro ao banco, a uma taxa de juros, num prazo previamente estipulado, que utiliza esses recursos para fazer empréstimos e financiamentos a seus clientes. Tal como a poupança, também são garantidos pelo FGC.

O CDB é uma alternativa mais lucrativa para aqueles que pretendem fazer uma grande aplicação em uma só vez, já que as taxas de juros variam de acordo com o valor investido.

A tributação ocorre apenas no seu resgate ou no final do contrato e é aplicado somente sobre a rentabilidade. Ainda, quanto mais tempo o dinheiro permanece aplicado, menor o Imposto de Renda (IR), que varia de 22,5% a 15% quando o mesmo fica aplicado acima de 720 dias.

2.3.2 Renda variável

Indicada para horizontes de tempos mais longos, a renda variável corresponde a “compra” de ativos, como imóveis ou ações de empresas de capital aberto, onde se espera com estes, a obtenção de lucros. Se a escolha for criteriosa, a renda variável pode trazer mais retorno do que a fixa. No entanto, nesse tipo de investimento não tem como saber previamente quanto será o rendimento. Um exemplo disso são as Ações.

- **Ações:** São papéis, negociados na Bolsa de Valores, que representam uma pequena parcela do capital social das companhias ou sociedades anônimas. Assim, o acionista, ao adquirir ações através de corretoras habilitadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), torna-se sócio da empresa, com todos os direitos e deveres dentro de seus limites cuja finalidade é vendê-las por um preço maior do que comprou ou participar dos lucros das empresas (dividendos).

Comparado com outros investimentos, as ações permitem um rendimento maior. No entanto, o acionista fica sujeito a riscos maiores e até mesmo perdas do valor investido caso necessite vendê-las em baixa. Isto se deve a instabilidade do mercado financeiro, uma vez que a bolsa flutua de acordo com este, sendo necessário muito conhecimento sobre o mesmo.

2.3.3 Títulos de capitalização

São produtos financeiros regulados pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), vendidos pelos bancos como uma forma de investimentos, sendo ideal para quem deseja economizar, pois além de poupar, o indivíduo tem direito a participação de sorteios, quando é o caso.

O pagamento pode ser único ou em parcelas mensais. Dessa forma ao adquirir títulos de capitalização, parte do dinheiro investido é retida pelas agências para a realização de sorteios entre os compradores, a chamada cota de sorteio, outra parte é destinada às despesas administrativas do banco, chamadas de cota de carregamento e a parte restante, chamada de cota de capitalização, é o percentual que será corrigido mensalmente pela Taxa Referencial (TR). Essas cotas variam de acordo com o tempo.

De tal modo, os títulos funcionam como uma alternativa para as pessoas guardarem dinheiro no longo prazo. Muitos especialistas não indicam os títulos de capitalização pois seus rendimentos, quando tem, são inferiores aos da poupança, apesar de ambos se basearem na TR, já que somente a cota de capitalização rende juros.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização do estudo se fez necessário a utilização de técnicas e métodos, que nortearam a sua execução. Essas técnicas e métodos constituem a metodologia, que segundo Barros (2007, p. 02), “corresponde a um conjunto de procedimentos a ser utilizado na obtenção do conhecimento. É a aplicação do método, por meio de processos e técnicas, que garantem a legitimidade científica do saber obtido”.

Dessa forma, o presente trabalho caracteriza-se quanto à natureza como uma pesquisa aplicada, pois de acordo com Silveira e Córdova (2009, p. 35) ela “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidas à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses universais”. Quanto aos objetivos como uma pesquisa descritiva, uma vez que apresenta fatos e fenômenos de uma determinada realidade. Quanto aos procedimentos como uma pesquisa de levantamento ou *survey*, em que a informação é buscada com um grupo de interesses. Já quanto à abordagem como qualitativa, pois procura compreender as características e qualidades do fato.

O objetivo do estudo foi verificar o comportamento dos docentes dos cursos de graduação de uma Instituição de Ensino Superior do Norte do Rio Grande do Sul, quanto a suas finanças pessoais, por ser um tema que está presente diariamente na vida das pessoas. O instrumento de pesquisa utilizado foi um questionário, que foi elaborado via Google Docs e encaminhado para o e-mail dos docentes.

A coleta de dados foi realizada nos meses de abril e maio do ano de 2017. O questionário continha vinte e três perguntas entre fechadas e semiabertas que se dividiam entre caráter pessoal, educação financeira, gestão de crédito e investimentos. Dos 209 enviados, 54 responderam. Para a tabulação dos dados foi utilizado o software Microsoft Excel versão 2010.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise demonstra os resultados obtidos através do questionário encaminhado aos docentes, verificando o comportamento dos mesmos quanto as suas finanças pessoais.

4.1 Caracterização da amostra

Através da análise descritiva, apresenta-se o perfil dos que responderam o instrumento de pesquisa. Dos 54 casos, 31 é do sexo feminino e 23 do sexo masculino. Quanto a idade, 13 docentes têm entre 20 a 30 anos, 22 tem entre 31 a 40 anos, 12 tem entre 41 a 50 anos, e 7 acima de 50 anos. O estado civil predominante foi casado ou em união estável, que correspondeu a 75,9% dos casos, onde também, declararam morar com os cônjuges e/filhos.

Quanto à faixa de renda mensal, 3,7% declararam receber até R\$ 2.500,00, 33,3% declararam receber entre R\$ 2.500,01 a R\$ 5.000,00, 24,1% entre R\$ 5.000,01 a R\$ 7.500,00 e 38,9% declararam acima deste último valor.

4.2 Análise das finanças pessoais

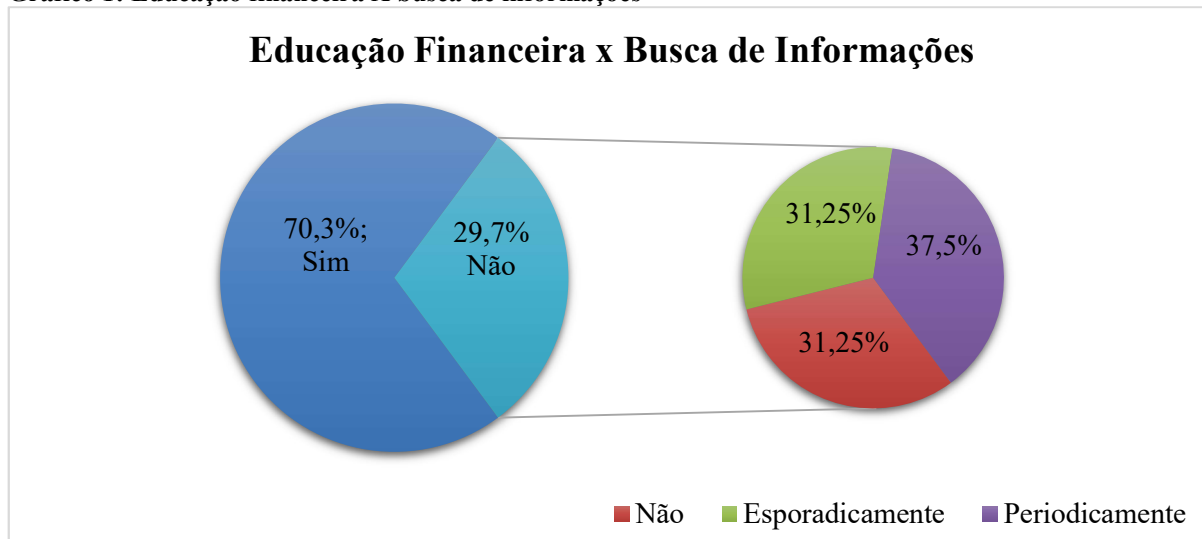
Com a finalidade de obter informações referentes ao comportamento financeiro dos docentes, foram elaboradas questões que abordavam aspectos sobre educação financeira, gestão de créditos e investimentos.

Sobre a educação financeira, conforme o gráfico 1, 70,3% dos docentes dizem tê-la, uma vez que consideram suficientes seus conhecimentos para a boa gestão de seus recursos. Este indicador converge com a colocação de Securato (2002, p.52) ao salientar que a educação

financeira “é a habilidade e o conhecimento que o indivíduo possui para administrar de forma apropriada suas finanças pessoais...”. O restante, 29,7% não a tem em suficiência, uma vez que não consideram satisfatórios seus conhecimentos para a gestão de seus recursos.

Vale ressaltar, ainda de acordo com o gráfico 1, que dos 29,7% que não tem educação financeira em excelência, 31,25% não lê assuntos relacionados ao tema, 31,25% diz ver algo esporadicamente, ou seja, apenas quando passa uma matéria na televisão, e o restante, 37,5% diz ler em revistas, jornais e também na internet. Já dos 70,3% que consideram suficientes, 74% obtêm informações em jornais, livros, revistas e também na internet.

Gráfico 1: Educação financeira X busca de informações

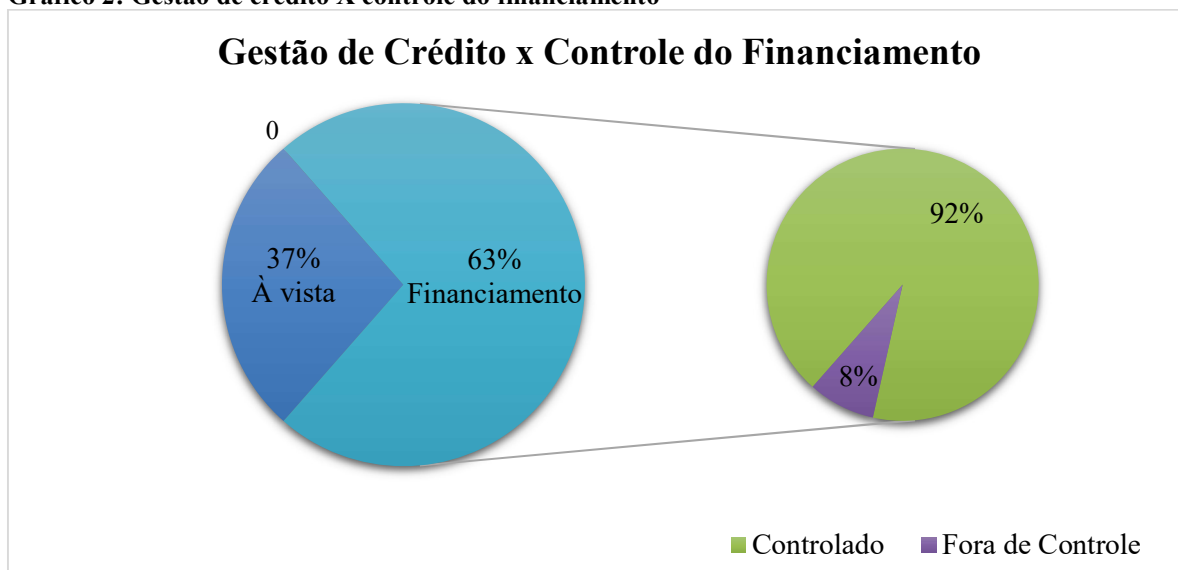


Fonte: Dados da Pesquisa

Ainda, alguns fatos que se destacam é que dos 70,3% que afirmam ter educação financeira, 87% mora com os cônjuges e/filhos, 45% tem renda mensal acima de R\$ 7500,00 e 79% realiza planejamento financeiro mensalmente. Já dos 29,7% que acreditam não ter educação financeira, 81% é do sexo feminino, 75% têm entre 20 a 40 anos e 50% ainda não pensou na sua aposentadoria enquanto os que consideram ter educação financeira, mais da metade, 58%, declarou ter um plano de previdência/poupança própria.

Quando questionados sobre os motivos da dificuldade no gerenciamento de suas finanças, dos 29,7%, 43,75% dizem a falta de disciplina, 31,25% a falta de orientação especializada e 25% a escassez de tempo.

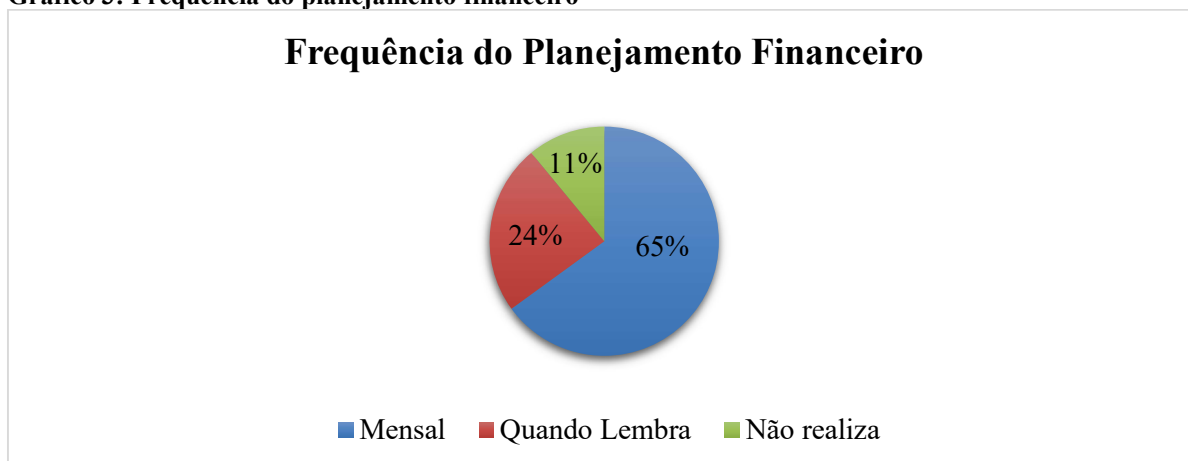
Outro item abordado no questionário, dizia respeito à gestão de crédito, ou seja, como os docentes lidam com os créditos ofertados no mercado. Assim, do universo respondente, conforme o gráfico 2, 37% diz realizar compras sempre à vista, já que conseguem preços melhores. E os 63% restantes, dizem ter algum tipo de financiamento. Destes, pode-se considerar que 92% dos casos está sob controle, uma vez que enfatizaram que procuram sempre pagá-lo em dia, enquanto os 8% restantes pode-se considerar que está fora de controle, pois afirmam que não sabem como e nem quando irão quitá-los.

Gráfico 2: Gestão de crédito X controle do financiamento

Fonte: Dados da pesquisa

Alguns quesitos a salientar é que dos 37% que compram à vista, 65% é do sexo feminino. E dos 92% que tem algum tipo de dívida/empréstimo que está sob controle, 91% realiza planejamento financeiro, onde todos também declaram ter educação financeira, e 45,5% ainda, faz aplicações financeiras mensalmente.

De acordo com o gráfico 3, quando questionado sobre a realização de planejamento financeiro, 65% do total de respondentes, dizem fazê-lo mensalmente, 24% efetuam apenas quando lembram e 11% não o realizam, sendo que todos que fazem planejamento têm objetivos definidos, os quais a maioria é aumentar o patrimônio e fazer reservas para imprevistos.

Gráfico 3: Frequência do planejamento financeiro

Fonte: Dados da pesquisa

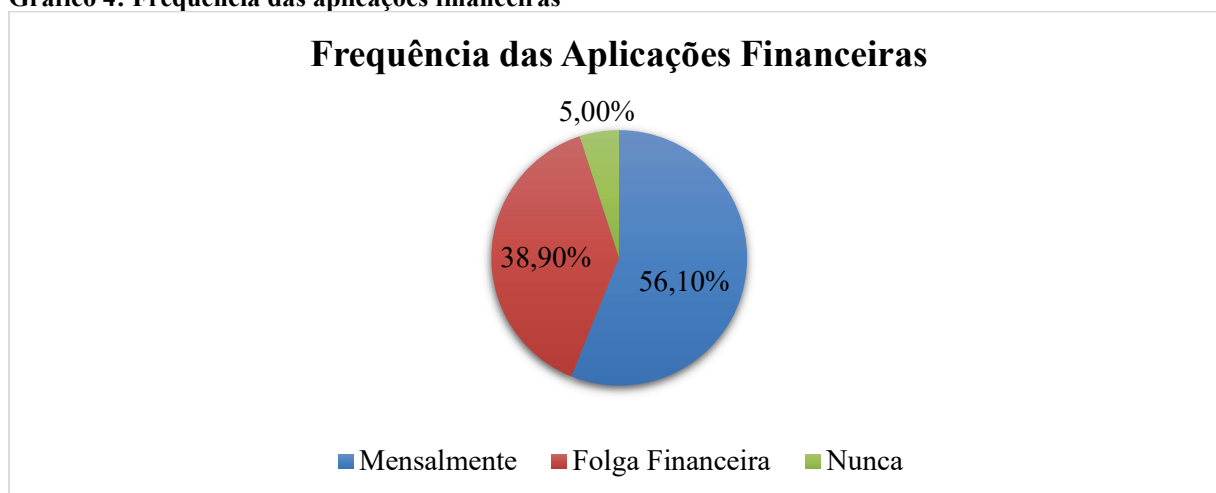
Um ponto a destacar é que dos 65% que realizam planejamento financeiro mensalmente, 65% também fazem aplicações financeiras mensalmente e 55% tem como faixa salarial acima de R\$ 7500,00, 28 % tem entre R\$5000,01 a R\$ 7500,00 e 17% tem entre R\$ 2500,01 a R\$ 5000,00.

Quando questionados sobre como decidem as compras, 93% consideram que as mesmas são na maioria das vezes planejadas, ou seja, avaliam a necessidade e o dinheiro disponível, 2% dizem comprar por impulso e 5% através do parcelamento do cartão de crédito, sendo que estes dois últimos indicativos foram elucidados pelo sexo feminino.

Quanto às prioridades da renda pessoal, 57,4% dizem que são com as despesas gerais da casa, 27,8% com investimentos, 5,6% com financiamentos e prestações, 5,6% com despesas pessoais e 3,6% com outros.

No quesito investimento, 83,3% dos respondentes consideram ter o costume de poupar dinheiro. Quando questionados com que frequência fazem aplicações financeiras, de acordo com o gráfico 4, 56,1% afirmam que são feitas mensalmente, 38,9% apenas quando há uma folga financeira e 5% nunca fizeram aplicação.

Gráfico 4: Frequência das aplicações financeiras



Fonte: Dados da pesquisa

Sobre onde costumam aplicar seus recursos, conforme mostra a tabela 1, a maioria, 52% diz na Poupança, 26% em CDB, 9% em Títulos de Capitalização, 6% em Imóveis, 2% em Ações e 5% nunca aplicaram.

Tabela 1: Aplicações financeiras X satisfação com o retorno

LOCAL	%	SATISFAÇÃO COM O RETORNO	
		Sim	Não
Poupança	52%	39%	61%
CDB	26%	50%	50%
Títulos de Capitalização	9%	100%	-
Imóveis	6%	67%	33%
Ações	2%	100%	-
Nunca aplicou	5%	-	-

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao contentamento com as aplicações, apenas quem investe em Títulos de Capitalização e em Ações estão 100% satisfeitos com o retorno que os investimentos trazem. Ainda, os que aplicam em imóveis estão mais satisfeitos do que insatisfeitos com o retorno. E, aqueles que aplicam em CDB, estão no meio termo.

Uma porcentagem que chama atenção é quanto ao descontentamento com a Poupança, pois apesar de a maioria fazer aplicações neste produto financeiro, 61% não está contente com o retorno da mesma. Vale ponderar também os 9% que aplicam em Títulos de Capitalização, onde todos se enquadram nos que fazem aplicações mensalmente.

Já a tabela 2, elucida sobre como obtiveram informações de onde aplicar, já que dos 54 casos, 51,9% revela não estar contente com o retorno que os investimentos trazem.

Tabela 2: Informações de onde aplicar X satisfação com o retorno

INFORMAÇÕES DE ONDE APLICAR	%	SATISFAÇÃO COM O RETORNO	
		Sim	Não
Conhecimentos Próprios	43%	56,50%	43,50%
Funcionários de Instituições Financeiras	28%	60%	40%
Familiares e Amigos	24%	31%	69%
Nunca aplicou	5%	-	-

Fonte: Dados da pesquisa

Assim conforme a tabela acima, 43% fazem aplicações baseados em conhecimentos próprios sendo que pouco mais da metade, 56,5% está contente com o retorno dos valores aplicados. 28%, ao fazerem investimentos levam em conta o que os funcionários das instituições mostram ser mais vantajoso, sendo que 60% estão satisfeitos com o retorno dos investimentos. Já os 24% que aplicam de acordo com as experiências relatadas por familiares e amigos, 69% não está contente com o retorno dos mesmos e, 5% nunca aplicaram.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dados do site Exame.com, publicados no dia 03 de janeiro de 2017, demonstram que 80% dos brasileiros desejam economizar mais neste ano, o que comprova que a população, diante da instabilidade, vem adquirindo *know-how* econômico de que um bom gerenciamento financeiro é fator determinante para evitar a inadimplência. Pelo menos é o que vem fazendo a maior parte dos docentes de uma Instituição de Ensino Superior do Norte do Rio Grande do Sul, que responderam o instrumento de pesquisa, encaminhado de forma eletrônica, durante os meses de abril e maio do ano de 2017, cujo objetivo era verificar o comportamento dos mesmos quanto as suas finanças pessoais, abordando aspectos sobre educação financeira, gestão de créditos e investimentos.

Quanto à educação financeira, nota-se que a maioria busca informações em livros, jornais e revistas, razão pela qual 70,3% dos docentes afirmam tê-la, já que consideram suficientes seus conhecimentos para o bom gerenciamento de seus recursos. Isto se confirma quando destes, 79% dizem realizar planejamento financeiro mensalmente e 58% declaram ter plano de previdência/poupança própria, o que certifica que a educação financeira permite fazer escolhas pertinentes, não só em relação ao presente, mas também em relação ao futuro. Enquanto dos 29,7% que alegam não saber lidar com suas finanças, por considerar como um dos principais motivos a falta de disciplina, 50% ainda não pensou na sua aposentadoria.

No quesito gestão de crédito, percebe-se que mais da metade dos respondentes, 63%, tem algum tipo de financiamento. No entanto 92% dos casos aparentam estar sob controle, já que deste percentual, 91% realiza planejamento financeiro o que permite ainda que 45,5% façam aplicações financeiras mensalmente. Quanto à frequência do planejamento financeiro, nota-se que quanto mais alta a renda pessoal, maior é a porcentagem dos que o realizam e quedos 65% que o fazem mensalmente, 65% também aplicam mensalmente. Isto demonstra que o planejamento financeiro, quando realizado, proporciona escolhas assertivas em relação ao dinheiro - dos 54 docentes, apenas 5,6% tem comprometida sua renda pessoal com financiamentos e prestações e, 93% levam em consideração a necessidade e o dinheiro disponível na hora de decidirem as compras.

No quesito investimento, 83,3% da população estudada tem o costume de poupar dinheiro, fato que se comprova quando 56,1% afirmam fazer aplicações mensais. No entanto, um aspecto a ressaltar é que 51,9% dos docentes não estão contentes com o retorno de seus investimentos. Quando verificado em quais produtos financeiros fazem aplicações, a maioria, 52%, aplica na Poupança, e destes, 61% não estão satisfeitos com seus resultados. Hoje, existem

várias formas de investimentos no mercado, mas por priorizarem a segurança, e pela Poupança ser uma forma tradicional de aplicação, acabam não investindo em outros produtos, que por vezes trazem rendimentos maiores, mas exigem também riscos maiores, como é o caso das Ações, por exemplo.

Outro fato que chama atenção é que 9% que aplicam mensalmente em Títulos de Capitalização, onde todos declaram estar satisfeitos com o retorno que ele proporciona. Segundo o diretor executivo da Federação Nacional de Capitalização (FenaCap), José Ismar Torres, *apud* por Lewgoy (2016) esse produto não é considerado um investimento, mas sim, uma forma de disciplina na qual, ao invés de oferecer rentabilidade distribui prêmios. Assim, o rendimento dos Títulos de Capitalização é inferior ao da Poupança, já que apenas uma parte do valor, a chamada cota de capitalização, é corrigida mensalmente.

Por fim, vale destacar que quanto mais informações se têm sobre finanças, maior se torna a visibilidade de que o planejamento é crucial para manter uma vida financeira saudável, sem dívidas que fujam do controle e que permitam ainda aplicação em investimentos, fato comprovado pelos docentes em questão.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Manual de planejamento estratégico: desenvolvimento de um plano estratégico com a utilização de planilhas Excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Caderno de educação financeira**– Gestão de Finanças Pessoais. Brasília: BCB, 2013. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/pef/port/caderno_cidadania_financeira.pdf>. Acesso em: 19mar. 2017.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira. **Fundamentos da metodologia científica**. 3ª Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CERBASI, Gustavo. **Casais inteligentes enriquecem juntos: finanças para casais**. São Paulo: Gente, 2004.

_____. **Dinheiro: os segredos de quem têm: como conquistar e manter sua independência financeira**. São Paulo: Gente, 2005.

_____. **Investimentos inteligentes**. Rio de Janeiro: Sextante, 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (CNC). **Endividamento e inadimplência do consumidor**. Disponível em: <http://cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/analise_peic_janeiro_2017.pdf>. Acesso em: 15fev. 2017.

DEARO, Guilherme. **80 % dos brasileiros querem economizar mais em 2017**. Exame.com. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/marketing/80-dos-brasileiros-querem-economizar-mais-em-2017/>>. Acesso em: 17 jan. 2017.

FRANKENBERG, Louis. **Seu futuro financeiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GAMA, Bruna Soares da; CORREIA, Marcos Vasconcelos. **Planejamento financeiro pessoal e a importância da gestão dos próprios recursos: um estudo de caso com os**

estudantes de Administração da Faculdade Paraíso do Ceará – FAP CE. Disponível em: <<https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/bruna.pdf>>. Acesso em: 17 jan. 2017.

HALFELD, Mauro. **Investimentos**: como administrar melhor seu dinheiro. São Paulo: Fundamento Educacional, 2001.

HALPERN, Mauro. **Gestão de investimentos**. São Paulo: Saint Paul Institute of Finance, 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Cotas nacionais Trimestrais**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/27022004pibhtml.shtm>>. Acesso em: 17 mar. 2017.

JACOB, Katy; HUDSON, Sharyl; BUSH, Malcolm. **Tools for survival**: an analysis of financial literacy programs for lower-income families. Chicago: Woodstock Institute. Disponível em: <<http://www.aecf.org/m/pdf/woodstockinstitute-toolsforsurvivalfinancialliteracy-2000.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2017.

LEWGOY, Júlia. Por que comprar título de capitalização pode ser roubada? Exame.com. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/por-que-comprar-titulo-de-capitalizacao-pode-ser-roubada/>>. Acesso em: 27 fev. 2017.

LIZOTE, Suzete Antonieta; SIMAS, Jaqueline de; LANA, Jeferson. **Finanças pessoais**: um estudo envolvendo os alunos de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/10216156.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

MACEDO JUNIOR, Jurandir Sell. **A árvore do dinheiro**: guia para cultivar a sua independência financeira. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SANTOS, José Odálio dos. **Finanças pessoais para todas as idades**: um guia prático. São Paulo: Atlas, 2014.

SECURATO, Jose Roberto. **Análise e avaliação de risco**: pessoas físicas e jurídicas. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CORDOVA, Fernanda Peixoto. **A pesquisa científica**. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

SOUSA, Almir Ferreira de; TORRALVO, Caio Fragata. **A gestão dos próprios recursos e a importância do planejamento financeiro pessoal**. Disponível em: <http://sistema.semead.com.br/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Finan%27as/FIN01-_A_gest%20o_dos_pr%27os_recursos.PDF>. Acesso em: 15 fev. 2017.

ZANCANARO, Vinícius. **A oferta de crédito e a inadimplência no Brasil**. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/3923/Vin%27C3%A Dcius%20Zancanaro.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

VILELA, Pedro Rafael. **Indicadores econômicos apontam que a crise brasileira deve piorar em 2017**. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2017/01/13/indicadores-economicos-apontam-que-a-crise-brasileira-deve-piorar-em-2017/>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

FORMAÇÃO DO ADMINISTRADOR: UM ESTUDO SOBRE O DESENVOLVIMENTO DE COMPETÊNCIAS NA ÁREA FINANCEIRA

Andrea Bencke Zambarda

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
Bolsista do Programa Uniedu Pós-Graduação
zambarda@unochapeco.edu.br

Mariélly Warmeling Laucsen Martins

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
Bolsista do Programa de Apoio à Produção Científica
marielly@unochapeco.edu.br

Rodrigo Barichello

Doutor em Engenharia de Produção, Unochapecó
rodrigobarichello@unochapeco.edu.br

RESUMO

Conhecer a percepção do mercado de trabalho frente a formação do profissional pode trazer informações relevantes para a gestão acadêmica do curso de graduação e, neste contexto, esta pesquisa buscou avaliar qual o grau de desenvolvimento das competências estabelecidas nas Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Administração, na percepção dos gestores das organizações que atuam como supervisores de estágio em finanças. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e qualitativa, realizado por meio da análise documental e entrevista semiestruturada com o total de supervisores de campo de estágio em finanças do Curso de Administração, de uma universidade do oeste catarinense, configurando-se como censo. Os resultados mostram que as oito competências definidas pelo Ministério da Educação através das Diretrizes Curriculares Nacionais para formar o perfil do egresso são desenvolvidas pela universidade. Destacando-se as competências relacionadas à habilidade para conhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer em diferentes graus de complexibilidade, o processo de tomada de decisão, desenvolver raciocínio lógico, crítico e analítico para operar com valores e formulações matemáticas presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos e de controle, bem assim expressando-se de modo crítico e criativo diante dos diferentes contextos organizacionais e sociais, desenvolver capacidade para elaborar, implementar e consolidar projetos em organizações. Verificou-se ainda que a avaliação da academia e dos supervisores de estágio quanto às competências do acadêmico são consoantes.

Palavras-chaves: Competências; Finanças; Curso de Administração.

1 INTRODUÇÃO

A competitividade do mercado empresarial exige dos profissionais um perfil que contemple o desenvolvimento de competências empreendedoras, que fomentem a inovação nas organizações. Esse perfil profissional, muitas vezes é desenvolvido, durante a formação acadêmica do ensino superior e as universidades tomam um espaço central na formação de profissionais que agreguem os requisitos requeridos pelo ambiente e que desenvolvam o recurso mais valorizado da nova era, o capital intelectual.

O capital intelectual torna-se um fator crítico, estratégico e diferenciador entre as organizações e o conhecimento se transforma no principal recurso de que qualquer organização,

país ou região, pode dispor para manter-se atuante, produtiva e relevante para a sociedade (ETZKOWITZ, 2009).

Neste cenário, as pessoas é que tem o poder de revolucionar as organizações em busca da competitividade. O conhecimento é oriundo das pessoas e as inovações são pensadas por elas, para Nonaka e Takeuchi (1997) o conhecimento é entendimento, é *expertise*, é informação valiosa da mente humana combinada com experiência, contexto, interpretação e reflexão.

Frente a todo o processo de inovação estão os gestores das organizações, que deverão ter desenvolvidas competências específicas para administrar todos os processos organizacionais, inclusive a gestão e o compartilhamento do conhecimento, promovendo as inovações necessárias à competitividade e a longevidade das empresas e garantindo a sustentabilidade. Neste contexto, o estudo das competências desenvolvidas pelo Curso de Graduação em Administração toma uma grande relevância.

O Curso de Administração por muitos anos foi o de maior número de matrículas do País e, em 2015, ocupava a segunda colocação e entrega ao mercado de trabalho, ao ano, em torno de 120 mil novos profissionais. Na região oeste catarinense, onde foi realizada a pesquisa, as matrículas nos Cursos de Administração representam 11% das matrículas no ensino superior e na cidade de Chapecó (SC), foco do estudo, representam 9% dos matriculados no ensino superior (MERCADOEDU, 2017).

O Conselho Nacional de Educação, através da Resolução nº004/2005, definiu as Diretrizes Curriculares do Curso de Graduação de Administração, e nelas constam oito competências a serem desenvolvidas no decorrer do Curso, competências amplas que abarcam as demandas de profissionais requeridas pelo mercado.

Nesta pesquisa, parte-se do entendimento de competência como o somatório dos conhecimentos, habilidades e atitudes do ser humano, necessárias ao saber fazer e à atitude do querer fazer, isto é, a capacidade de por em prática (DUTRA, 2004).

Zarifian (2001), por sua vez, nos lembra que a competência é realmente de um indivíduo e não de um cargo e que ela só se manifesta e é avaliada quando de sua utilização em situação profissional, na relação prática do indivíduo com a situação profissional.

O interesse pelo assunto se dá por entender o quão importante é a aproximação da academia à realidade organizacional e a necessidade analisar como está o processo de formação dos profissionais administradores, frente às competências previstas nas Diretrizes Curriculares Nacionais e tão esperadas pelo mercado de trabalho. O Curso, ora em estudo, já foi foco de pesquisa sobre o desenvolvimento das competências, na percepção dos alunos, no qual o resultado apontou que o maior desenvolvimento das competências, no decorrer do Curso, foi na área financeira (ZAMBARDA et al., 2016), relevante torna-se conhecer a percepção do mercado de trabalho frente ao olhar dos estudantes.

Diante desse contexto, define-se como problema central deste estudo: Qual o grau de desenvolvimento das competências, na área financeira, na formação acadêmica dos alunos, realizada pelo Curso de Administração de uma universidade comunitária do oeste catarinense, na percepção dos gestores de organizações que atuam como supervisores de estágio de finanças?

O artigo está dividido em cinco seções, além desta introdução que contextualiza o tema. Na próxima seção é apresentada a revisão de literatura. Em seguida é apresentada a metodologia da pesquisa e posteriormente os resultados são apresentados e discutidos. Por último, são elencadas as conclusões do estudo e são sugeridos temas para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico serão apresentadas ideias centrais sobre as competências profissionais, competências do egresso do Curso de Graduação em Administração, Competências do

Profissional da área de Finanças, assim como considerações sobre o ensino de finanças nos Cursos de Administração.

2.1 Competências profissionais

Dutra (2004) aborda a competência como o somatório dos conhecimentos, habilidades e atitudes do ser humano. Aqui entendidas como conhecimento, o saber, habilidade, o saber fazer, e atitude, o pôr em prática.

Zarifian (2001) argumenta que a competência é realmente de um indivíduo e não de um cargo e que ela só se manifesta e é avaliada quando de sua utilização em situação profissional, na relação prática do indivíduo com a situação profissional.

A competência profissional é uma combinação de conhecimentos, de saber-fazer, de experiências e comportamentos que se exerce em um contexto preciso. “Ela é constatada quando de sua utilização em situação profissional, a partir da qual é passível de validação. Compete então à empresa identificá-la, avaliá-la e fazê-la evoluir” (MEDEF apud ZARIFIAN, 2001, p.66).

Para Bergamini (2012), a pessoa competente é aquela que enfrenta regularmente situações imprevistas e variadas no contexto e a partir das suas adaptações e decisões faz evoluir seus conhecimentos, transformar a situação e obter o resultado desejado.

Mintzberg (2010) identifica habilidades básicas que devem ser desenvolvidas pelos gerentes das organizações, entre as quais: de relacionamento, de liderança, de resolução de conflitos, de processamento de informações, de tomada de decisão sob ambiguidade, de alocação de recursos empresariais e de introspecção.

Mussak (2010) aponta as principais competências a serem buscadas pelas organizações na atualidade: flexibilidade, inovação, criatividade, agilidade, compartilhamento de informações, aprendizagem, planejamento participativo e outras que levam à valorização das pessoas.

As organizações não têm competências e são os indivíduos que as detêm, parecendo fácil compreender quem é o grande protagonista desta história. A tendência de valorização das pessoas, com suas competências e talentos, nas empresas é irreversível e isso vem dando uma nova feição ao planejamento das organizações (MUSSAK, 2010).

A Resolução nº 4, de 13 de julho de 2005, do Conselho Nacional de Educação, institui as diretrizes curriculares nacionais para o Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e nela contempla as competências mínimas para os egressos do curso. Essas competências deverão ser trabalhadas e desenvolvidas durante o curso, a fim de ofertar para o mercado de trabalho profissionais aptos ao exercício da profissão.

Verifica-se nas oito competências estabelecidas nas Diretrizes Curriculares um rol de conhecimentos, habilidades e atitudes a serem desenvolvidas nos acadêmicos, competências amplas que trabalharão o pensamento estratégico dos estudantes, muito além de um simples conhecimento técnico. Transcrevem-se a seguir as oito competências.

Art. 4º O Curso de Graduação em Administração deve possibilitar a formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

I - reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão;

II - desenvolver expressão e comunicação compatíveis com o exercício profissional, inclusive nos processos de negociação e nas comunicações interpessoais ou intergrupais;

III - refletir e atuar criticamente sobre a esfera da produção, compreendendo sua posição e função na estrutura produtiva sob seu controle e gerenciamento;

IV - desenvolver raciocínio lógico, crítico e analítico para operar com valores e formulações matemáticas presentes nas relações formais e causais entre fenômenos

produtivos, administrativos e de controle, bem assim expressando-se de modo crítico e criativo diante dos diferentes contextos organizacionais e sociais;

V - ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional;

VI - desenvolver capacidade de transferir conhecimentos da vida e da experiência cotidianas para o ambiente de trabalho e do seu campo de atuação profissional, em diferentes modelos organizacionais, revelando-se profissional adaptável;

VII - desenvolver capacidade para elaborar, implementar e consolidar projetos em organizações; e

VIII - desenvolver capacidade para realizar consultoria em gestão e administração, pareceres e perícias administrativas, gerenciais, organizacionais, estratégicos e operacionais.

As organizações curriculares, os projetos pedagógicos de curso assim como o planejamento e execução das aulas universitárias devem definir estratégias de ensino que resultem no desenvolvimento destas oito competências definidas nas Diretrizes Curriculares.

Abordando especificamente a área de finanças, esta requer conhecimentos básicos de outras áreas do conhecimento, tais como a matemática, a estatística e a economia. Esta interdisciplinaridade, para Lemes Junior et al (2002) proporciona aos alunos a capacidade de aplicar conceitos de várias áreas, articulando e interpretando informações financeiras que subsidiam a tomada de decisão.

As decisões de finanças corporativas são primordiais para a organização, dividindo-se em três grupos, decisões de investimento e de onde levantar esses fundos, decisões de financiamento, e ainda quanto dinheiro deve retornar aos proprietários e, decisões de dividendos, assim, o valor da empresa reflete o sucesso de cada um desses grupos (DAMODARAN, 2001).

Consoante a esta afirmação, a principal função do administrador financeiro é relacionar os três grupos de forma a maximizar o valor da empresa para os acionistas. Ross, Westerfield e Jaffe (2001) corroboram certificando que a criação de valor ocorre nas atividades de investimento, financiamento e gestão da liquidez da empresa, fundamentando-se como as atividades fundamentais de um gestor financeiro.

2.2 Ensino de finanças em cursos de administração

O papel da área financeira e da natureza dos negócios como um todo, mudou significativamente nos últimos anos, influenciado pelo crescimento dos mercados globais, dos avanços na tecnologia e nas mudanças dos investimentos (RODRIGUES, 2015), conseqüentemente afetando o ensino da área.

Os estudos da área de Finanças surgiram como um campo separado da economia, segundo Solomon (1966), seu objetivo era explicar e descrever o complexo desenvolvimento das instituições e práticas por meio das quais as empresas captavam recursos no mercado de capitais. Portanto as inúmeras mudanças do século XX, fizeram com que as escolas de administração fossem atraídas pelo campo de Finanças, aumentando o número ofertado de disciplinas relacionadas a área, assim possibilitando seu crescimento.

Apenas após a Segunda Guerra Mundial, houve insatisfação em relação a estrutura e ênfase do conteúdo tradicional, declinando a importância do financiamento a longo prazo em relação ao financiamento de curto prazo e da gestão de capital de giro (SOLONON, 1966). Esta insatisfação deu origem ao desenvolvimento de ferramentas de análise e gestão dos ativos e passivos circulantes, além da melhoria da qualidade e quantidade das informações disponíveis.

Desta forma a evolução do ensino tornou-se possível por causa das enormes melhorias nas fontes de informação, como a melhoria dos relatórios corporativos, informações sobre mercado de capitais, a comunicação de dados de agências governamentais e ao desenvolvimento dos princípios contábeis que dão credibilidade aos relatórios financeiros (WALKER, 1966).

Para Calkins (1950) a principal responsabilidade dos professores de finanças é educar os alunos para a vida organizacional, enfatizando os aspectos sociais das decisões financeiras realizadas pela empresa, seguindo o objetivo da área que é fazer com que o aluno conheça as operações financeiras de uma empresa e consiga explicar a lógica por trás das decisões financeiras independentemente de seu porte.

Rodrigues (2015) propôs o conteúdo programático para a área de Finanças nos cursos de graduação em Administração, para isso pesquisou a literatura nacional e internacional sobre o tema, pesquisou as matrizes curriculares e os planos de ensino das disciplinas de Finanças e pesquisou 453 profissionais sendo 219 da área de Finanças e 234 de áreas de gestão, nos seus achados constatou que 60% dos entrevistados da área de Finanças e 51% dos profissionais de outras áreas afirmaram que os conteúdos de Finanças aprendidos na graduação contribuem altamente para sua atividade, portanto 43% apontaram a necessidade de utilização de metodologias que apresentem casos práticos no ensino dos conteúdos de Finanças.

Moldar o perfil do gestor financeiro bem como o desenvolvimento da prática de Finanças faz com que o seu ensino seja cada vez mais desafiador, para Ross (1995) as mudanças nos mercados financeiros e os instrumentos financeiros também contribuem para esta perspectiva tão dinamizada. Pois tanto a teoria, como propriamente a prática, avançam em velocidade extraordinária, e o ensino de Finanças não pode deixar de acompanhar essas mudanças, já que tais avanços impõem novos estímulos ao ensino da disciplina, exigindo que o professor saiba distinguir o que é permanente do que é temporário, evitando possíveis modas (ROSS, 1995).

É irrefutável a relevância da área de Finanças para a gestão organizacional como um todo, visto que trata de aspectos fundamentais para as empresas. Cordeiro e Silva (2012) afirmam que é imprescindível que o ensino de Finanças forneça os subsídios necessários para que os estudantes se tornem efetivos administradores, incluindo aqueles que não optarem por seguir especificamente a área.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos a pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois visa descrever aspectos relacionados à percepção dos supervisores de campo de estágio acerca do desenvolvimento de competências da área financeira, no ensino superior de Administração. Segundo Gil (2008), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso de vez que se concentra especificamente numa instituição de ensino superior e suas conclusões limitam-se ao contexto desse objeto de estudo.

Quanto à abordagem o estudo tem enfoque quantitativo e qualitativo. Richardson (1999, p. 70) caracteriza a pesquisa quantitativa como “o emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. Sobre o emprego da pesquisa qualitativa, Richardson (1999, p.70) considera que essa metodologia pode “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Neste estudo trabalhou-se com Censo, pois a população foi composta por todos os supervisores de campo de estágio dos alunos matriculados no componente curricular Estágio III do Curso de Administração da IES em estudo, na área financeira, totalizando seis supervisores de campo. Cabe salientar que no Curso em estudo, o componente curricular Estágio é desenvolvido em três semestres, Estágio I no 6º período do Curso, Estágio II no 7º período e o Estágio III, que é o último estágio do Curso, realizado no 8º período e é nele que o

aluno formando deve implantar ações da área financeira na organização que está realizando o estágio, isso justifica a escolha desse componente curricular, uma vez que é onde poderá ser visualizado com maior efetividade as competências desenvolvidas no decorrer do Curso.

Para o levantamento dos dados foram utilizadas análise documental e entrevistas semiestruturadas, visando aprofundar informações obtidas, bem como esclarecer dúvidas, para uma melhor solidez interpretativa dos dados obtidos. A análise documental se baseou na busca de dados em relatórios de notas, do componente curricular estágio, do Curso, foco do estudo.

Há de se esclarecer que em estudo realizado anteriormente, por Zambarda et al. (2016), com os estudantes formandos do Curso ora analisado, foi identificada, na percepção dos estudantes, que o maior desenvolvimento de competências profissionais durante o curso, se deu nas disciplinas da área financeira, com este embasamento é que se pretende verificar a percepção dos supervisores de estágio que estão no mercado de trabalho quanto a esta avaliação dos estudantes formandos.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O Ministério da Educação, através das Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Administração, elencou oito competências principais que deverão ser desenvolvidas durante o Curso de Administração a fim de formar o perfil profissional do egresso. O planejamento pedagógico do Curso deve se basear nestas competências para estruturação da matriz curricular bem como das metodologias a serem aplicadas para atingir os objetivos propostos.

Esta pesquisa pretendeu analisar, em que grau está ocorrendo o desenvolvimento das competências elencadas pela Resolução nº 004/2005, pelo Curso de Graduação de Administração de uma universidade do oeste catarinense, por meio da percepção dos supervisores de campo de estágio, com o entendimento de que os mesmos representam o olhar do mercado de trabalho e, conforme Zarifian (2001) a competência só pode ser efetivamente mensurada em situação prática.

Neste sentido, focou-se nos supervisores de campo de estágio na área de finanças, os quais deveriam atribuir um grau de desenvolvimento de competências, variando de 1, competência não desenvolvida no curso, a 5, competência muito bem desenvolvida.

O Quadro 1 apresenta o resultado da percepção dos supervisores de estágio da área de finanças:

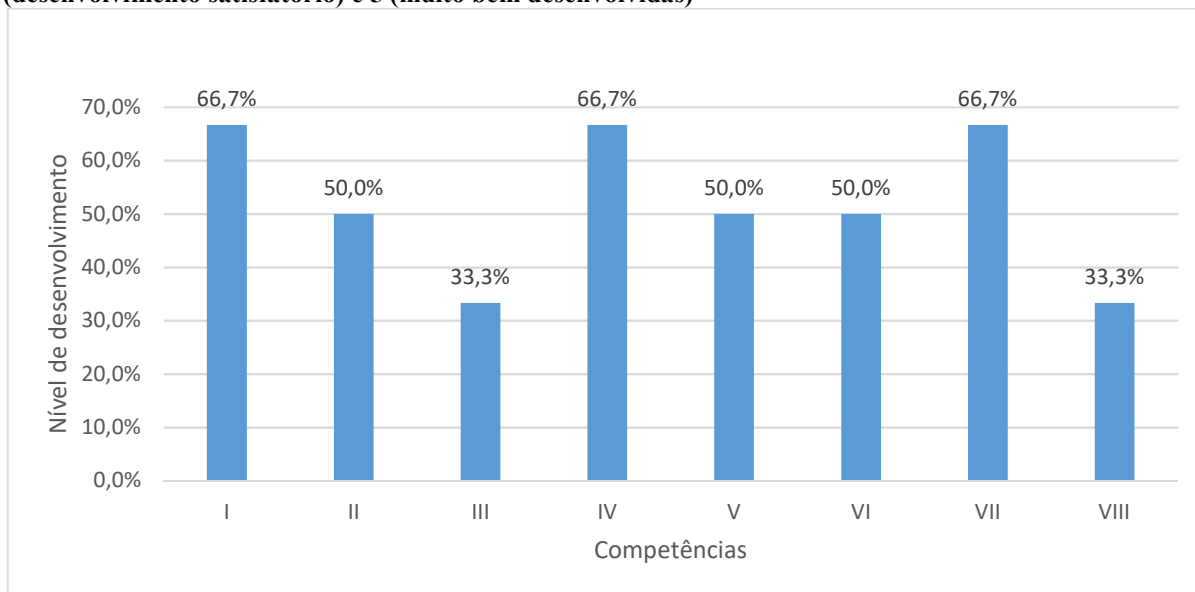
Quadro 1: Avaliação do nível de desenvolvimento das oito competências estabelecidas pelas DCNs na percepção dos supervisores de campo de estágio

Competências estabelecidas pelas DCNs	1	2	3	4	5
I. Reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão.	0,0%	0,0%	33,3%	16,7%	50,0%
II. Desenvolver expressão e comunicação compatíveis com o exercício profissional, inclusive nos processos de negociação e nas comunicações interpessoais ou intergrupais.	0,0%	33,3%	16,7%	16,7%	33,3%
III. Refletir e atuar criticamente sobre a esfera da produção, compreendendo sua posição e função na estrutura produtiva sob seu controle e gerenciamento.	0,0%	16,7%	50,0%	33,3%	0,0%
IV. Desenvolver raciocínio lógico, crítico e analítico para operar com valores e formulações matemáticas presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos e de controle, bem assim expressando-se de modo crítico e criativo diante dos diferentes contextos organizacionais e sociais.	16,7%	16,7%	0,0%	33,3%	33,3%
V. Ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional.	0,0%	16,7%	33,3%	0,0%	50,0%
VI. Desenvolver capacidade de transferir conhecimentos da vida e da experiência cotidianas para o ambiente de trabalho e do seu campo de atuação profissional, em diferentes modelos organizacionais, revelando-se profissional adaptável.	0,0%	0,0%	50,0%	16,7%	33,3%
VII. Desenvolver capacidade para elaborar, implementar e consolidar projetos em organizações.	0,0%	0,0%	33,3%	66,7%	0,0%
VIII. Desenvolver capacidade para realizar consultoria em gestão e administração, pareceres e perícias administrativas, gerenciais, organizacionais, estratégicos e operacionais.	0,0%	33,3%	33,3%	0,0%	33,3%

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Através dos dados coligidos constata-se que as competências I e V foram as consideradas muito bem desenvolvidas no curso pelos supervisores de campo, enquanto a II, IV e a VIII foram as consideradas menos desenvolvidas no curso, ora analisado. Realizando um recorte nos níveis 4 e 5, ou seja, as competências com desenvolvimento satisfatório ou muito bem desenvolvidas no curso, obtém-se o Gráfico 1 a seguir:

Gráfico 1: Competências avaliadas pelos supervisores de estágio como estando nos níveis, 4 (desenvolvimento satisfatório) e 5 (muito bem desenvolvidas)

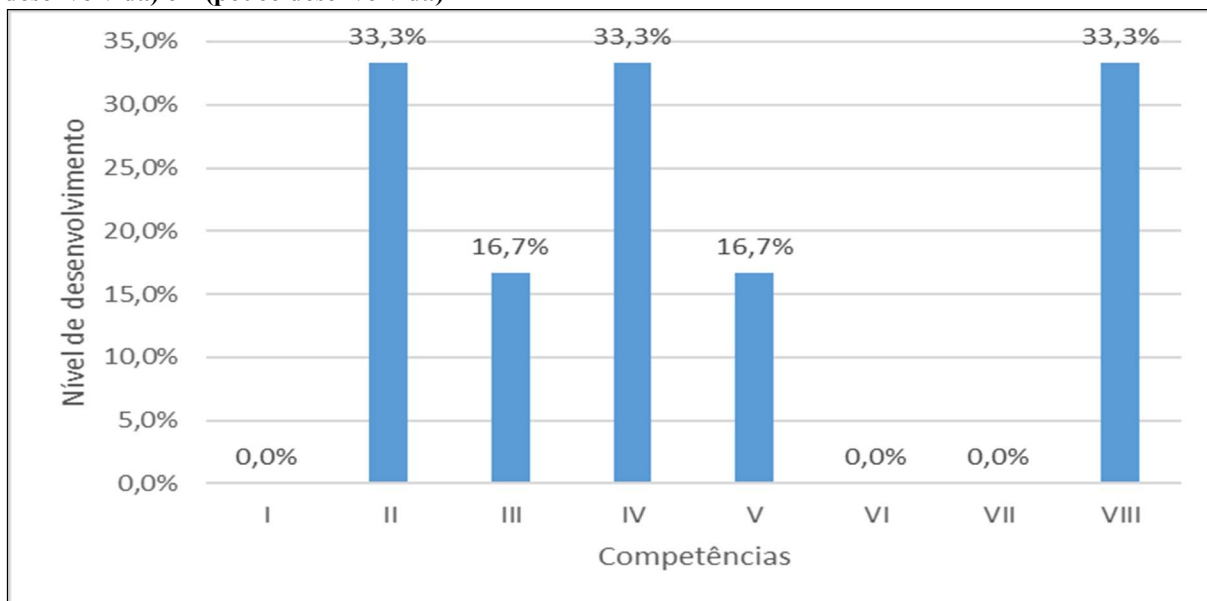


Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A partir do gráfico identifica-se que somados os dois indicadores que avaliam positivamente o desenvolvimento da competência pelos supervisores de campo tem-se um desenvolvimento salientado das competências I, IV e VII, que tratam respectivamente da habilidade para reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão; desenvolver raciocínio lógico, crítico e analítico para operar com valores e formulações matemáticas presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos e de controle, bem assim expressando-se de modo crítico e criativo diante dos diferentes contextos organizacionais e sociais; desenvolver capacidade para elaborar, implementar e consolidar projetos em organizações.

No Gráfico 2 foram agrupadas as avaliações que tiveram as notas 1 e 2, ou seja, aquelas competências que não foram desenvolvidas durante o Curso ou que foram pouco desenvolvidas, configurando-se como as que tiveram maior avaliação negativa.

Gráfico 2: Competências avaliadas pelos supervisores de estágio como estando nos níveis 1 (não foi desenvolvida) e 2 (pouco desenvolvida).



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O Gráfico 2 demonstra que, de acordo com a percepção dos supervisores de campo na área de finanças, as competências menos desenvolvidas no Curso são a II, IV e VIII. Nota-se que a competência IV, que se refere a capacidade de raciocínio lógico e matemático, é uma das citadas, também, como uma das mais desenvolvidas no Curso por 66,67% dos respondentes, no entanto entende-se que cada supervisor acompanhou o desempenho de um estudante e que estudantes têm seu potencial desenvolvido de forma muito diversa o que justifica as respostas antagônicas.

A competência VIII, refere-se a “desenvolver capacidade para realizar consultoria em gestão e administração, pareceres e perícias administrativas, gerenciais, organizacionais, estratégicos e operacionais” (BRASIL, 2005). Neste sentido considera-se que a graduação apropria o estudante com conhecimento técnico, mas uma consultoria exige uma bagagem destacada de experiências variadas que apenas a vivência organizacional poderá agregar, neste sentido há de se considerar a afirmação de um dos entrevistados: “Para dar consultoria teria que estudar um pouco mais, só a graduação não é suficiente, teria que aprofundar os conhecimentos, pois a consultoria é muito abrangente”.

Com a avaliação no nível 3, competência com desenvolvimento regular no Curso, destacam-se as competências III e VI, que tratam respectivamente: Refletir e atuar criticamente sobre a esfera da produção, compreendendo sua posição e função na estrutura produtiva sob seu controle e gerenciamento; Desenvolver capacidade de transferir conhecimentos da vida e da experiência cotidianas para o ambiente de trabalho e do seu campo de atuação profissional, em diferentes modelos organizacionais, revelando-se profissional adaptável.

Os supervisores apontam que, mesmo que parcialmente, as oito competências estabelecidas pelas Diretrizes Curriculares Nacionais (DCNs), Resolução nº 004/2005, revelam as reais necessidades dos profissionais administradores da área financeira para o mercado de trabalho, neste quesito 66,67% dos entrevistados afirmaram que as competências atendem as necessidades do mercado enquanto que 33,33% afirmaram que atendem parcialmente. Nenhum respondente considera que as competências não atendem o perfil dos egressos do Curso exigido pelo mercado, na área financeira e quando questionados se havia alguma competência necessária ao administrador, não contemplada nas oito competências estabelecidas pelo MEC, eles citaram que as competências que não veem claramente explícitas são: visão sistêmica, abordada por dois entrevistados, referindo-se a pouca relação que os estudantes formandos

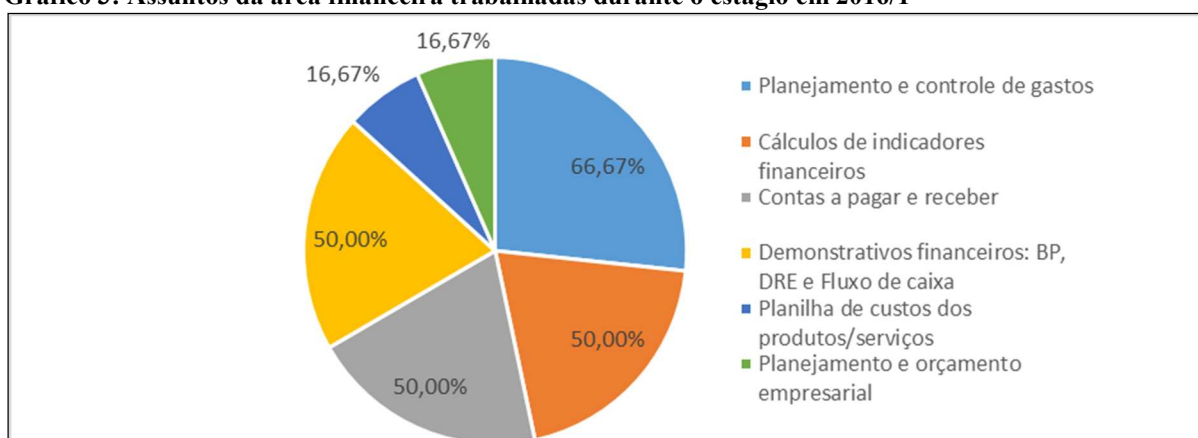
fazem da área financeira com as demais áreas da empresa, outra competência foi a negociação, a prática em pequenas empresas, finanças corporativas e mercado financeiro.

As entrevistas também trouxeram dados que indicam que o estudante traz conhecimentos técnicos, no entanto não desenvolve a habilidade conceitual conforme definida por Katz (1986) que seria a capacidade mental para analisar e diagnosticar situações complexas. A habilidade conceitual está diretamente vinculada a capacidade de tomada de decisão do Administrador.

As afirmativas abaixo dão indícios desta carência: “Sabe manusear os números e fórmulas, mas falta capacidade de análise” (ENTREVISTADO 3, 2016); “Pontos a melhorar é saber analisar os resultados e o que fazer com eles” (ENTREVISTADO 6, 2016); “Aplicou formulários para organizar o financeiro” (ENTREVISTADO 4, 2016)

O Gráfico 3 apresenta os assuntos da área financeira trabalhados durante o estágio pelos estudantes.

Gráfico 3: Assuntos da área financeira trabalhadas durante o estágio em 2016/1



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nesta questão os entrevistados poderiam indicar mais de um assunto, trabalhado durante o estágio, se este fosse o caso. Verificou-se que o assunto mais trabalhado durante o estágio foi o planejamento e controle de gastos, assunto de suma importância principalmente num ano de acirrada recessão econômica, seguido de indicadores financeiros, demonstrativos financeiros e contas a pagar e receber.

Em relação a habilidades que o estagiário se destacou foram citadas: contas a pagar e receber, com duas citações, negociação, rotinas do sistema, manipulação de planilhas Excel, facilidade na área de informática, implantação e planejamento do orçamento empresarial, também foi citado por um supervisor que o estagiário demonstrou muito comprometimento, curiosidade para fazer melhor e postura investigativa.

Quando questionados se o estagiário apresentou alguma dificuldade expressiva durante a realização do estágio quatro supervisores responderam que não e dois afirmaram que sim, um deles quanto a cálculos e outro quanto à elaboração do balanço patrimonial.

Os supervisores apontaram como uma carência dos estudantes a falta de iniciativa, de vontade de trabalhar e de comprometimento, estas características estão relacionadas à competência V, estabelecida nas DCNs, que aborda: “Ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional”.

Este quesito está diretamente relacionado ao nível de motivação do estudante, o que deve ser observado e trabalhado durante o Curso, Moran (2015) aborda que as metodologias de ensino devem acompanhar os objetivos pretendidos. Se o que se quer é que os alunos sejam proativos, é preciso adotar metodologias em que os alunos se envolvam em atividades cada vez

mais complexas que exijam iniciativa, que tenham que tomar decisões, monitorar resultados. Se o que se quer são alunos criativos e empreendedores, as metodologias também devem propiciar possibilidades de eles demonstrarem isso.

Quanto à possibilidade de contratação, caso houvesse vaga, do estagiário como empregado efetivo da organização, todos os supervisores responderam que haveria possibilidade, acreditando que os mesmos estão aptos para a contratação.

Para finalizar foi solicitado aos supervisores de campo de estágio que atribuíssem uma nota de 0 a 10 ao desempenho do estudante nas atividades desenvolvidas no estágio. As respectivas notas estão apresentadas no Quadro 2.

Neste mesmo quadro estão lançadas as notas atribuídas pela Banca Avaliadora no decorrer do último período do Curso aos alunos em relação ao componente curricular Estágio III. De acordo com o Regulamento do Estágio do Curso de Administração em estudo, o relatório final dos acadêmicos relativo ao Estágio III será avaliado por uma banca composta por três professores, sendo eles o professor orientador e mais dois professores que atuam no Curso de Graduação em Administração, todos deverão ter titulação mínima em pós-graduação *lato sensu*.

Quadro 2: Comparativo entre as notas atribuídas pelos supervisores de campo e banca avaliadora

Estagiário/Nota	Supervisor de Campo	Banca Avaliadora
1	9	8,11
2	8	9,11
3	8	8,70
4	8	9,70
5	9,5	9,85
6	8	8,75
Média	8,42	9,04

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

As notas atribuídas pelos supervisores de campo foram positivas, ficando a média em 8,42. Verifica-se que as considerações feitas durante as entrevistas foram para qualificar o processo de formação do profissional, mas de uma forma geral os supervisores de campo demonstraram através das notas atribuídas, assim como por considerarem os estudantes formandos aptos para contratação, que estão satisfeitos com o desempenho dos mesmos.

Verifica-se que as notas atribuídas pela banca avaliadora foram ainda mais positivas, ficando a média em 9,04, em torno de 6% superiores às atribuídas pelos supervisores de campo, diferença essa que não é considerada expressiva. As notas atribuídas demonstram que os relatórios entregues cumpriram os objetivos e atividades estabelecidas e apresentaram o devido rigor acadêmico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa se desenvolveu baseando-se na coleta de dados junto aos supervisores de campo de estágio, dos estudantes formandos do Curso de Administração de uma universidade do oeste de Santa Catarina, o estágio e os supervisores foram escolhidos por representarem a relação mais próxima que os estudantes tem do mercado de trabalho e seguindo a concepção de Zarifian (2001) quanto a competência, que a mesma só se manifesta e é avaliada quando de sua utilização em situação profissional, na relação prática do indivíduo com a situação profissional.

Os dados coletados quanto ao desenvolvimento das competências na área de finanças são relevantes para a gestão acadêmica do Curso, a fim de propiciar uma reflexão acerca da matriz curricular do Curso frente a esta área de formação, bem como das estratégias de ensino (ANASTASIOU; ALVES, 2006) utilizadas em sala de aula.

A entrevista realizada com os supervisores de estágio da área financeira indagava inicialmente sobre o nível de desenvolvimento das oito competências definidas pelas Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Administração no perfil dos estudantes/estagiários

através do acompanhamento do período de estágio. A partir das respostas obtidas foi possível responder a pergunta de pesquisa. Contatou-se que as competências: I - “Reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão”, IV - “Desenvolver raciocínio lógico, crítico e analítico para operar com valores e formulações matemáticas presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos e de controle, bem assim expressando-se de modo crítico e criativo diante dos diferentes contextos organizacionais e sociais” e V - “Ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional” foram avaliadas positivamente, visto atribuição de notas entre 4 e 5 pelos supervisores de estágio, ilustrando que essas competências são as mais desenvolvidas pelo curso.

Entende-se que, embora todas as competências estejam relacionadas à área de finanças, a competência IV tem uma relação fundamental e, obter uma avaliação positiva no desenvolvimento desta competência, já aponta para resultados favoráveis no desenvolvimento das competências da área financeira.

Quanto as competências com menor desenvolvimento em conformidade com as notas atribuídas entre 1 e 2, destacam-se a competência II - “Desenvolver expressão e comunicação compatíveis com o exercício profissional, inclusive nos processos de negociação e nas comunicações interpessoais ou intergrupais”, IV - “Desenvolver raciocínio lógico, crítico e analítico para operar com valores e formulações matemáticas presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos e de controle, bem assim expressando-se de modo crítico e criativo diante dos diferentes contextos organizacionais e sociais” e VIII - “Desenvolver capacidade para realizar consultoria em gestão e administração, pareceres e perícias administrativas, gerenciais, organizacionais, estratégicos e operacionais”. Percebe-se que a competência que refere-se a capacidade de raciocínio lógico e matemático também é citada como a mais desenvolvida por 66,7% dos respondentes e como menos desenvolvida por 33,3%, fator este originado pelos diferentes desempenhos dos estudantes.

A competência V - “Ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional”, foi a competência que apresentou avaliações mais diversas, sendo que 16,67% dos supervisores atribuíram nota 2, 33,33% atribuíram nota 3 e 50% atribuíram nota 5.

Verificou-se ainda que as competências elencadas pelas Diretrizes Curriculares Nacionais, segundo a percepção dos supervisores de campo de estágio, estão relacionadas com a necessidade dos profissionais administradores da área de finanças para o mercado de trabalho, sendo que 66,67% dos entrevistados acreditam relacionar-se totalmente e 33,33% relacionar-se parcialmente. Ou seja, o perfil dos egressos do curso de Administração atende ao mercado na área de finanças. No entanto, os supervisores indicaram algumas competências, as quais não estão abordadas pelo MEC nas DCNs que são: visão sistêmica, negociação, a prática em pequenas empresas, e experiências em finanças corporativas e mercado financeiro.

Em relação aos assuntos de finanças trabalhados no estágio destacam-se: planejamento e controle de gastos, indicadores financeiros, demonstrativos financeiros e contas a pagar e receber, sendo que segundo os supervisores de estágio as habilidades dos acadêmicos foram destacadas quando se tratou de atividades relacionadas a contas a pagar e receber, negociação, rotinas do sistema, manipulação de planilhas Excel e planejamento e orçamento empresarial.

Os supervisores apontaram ainda algumas dificuldades dos acadêmicos no decorrer do estágio, como a falta de iniciativa e comprometimento, apesar disso mesmo com ressalvas, todos acreditam que o acadêmico encontra-se apto à contratação.

Em relação a nota final que seria atribuída pelo supervisor de campo ao estagiário, em comparação a nota atribuída pela banca avaliadora, as duas estão muito próximas, mostrando efetivamente que a universidade obteve êxito no desenvolvimento das competências.

Para futuros estudos sobre o tema investigado, considerando-se as limitações deste trabalho, recomenda-se reaplicar a pesquisa com foco em outras áreas do Curso de Administração, ou até mesmo reaplicação do estudo em outras instituições de ensino superior.

REFERÊNCIAS

ANASTASIOU, L. das G. C.; ALVES, L. P. (Org.). **Processos de ensinagem na universidade: pressupostos para as estratégias de trabalho em aula**. 6. ed. Joinville: Univille, 2006.

BERGAMINI, C. W. **Competência: a chave do desempenho**. São Paulo; Atlas, 2012.

BRASIL. Conselho Nacional de Educação. **Resolução nº 4 de 13 de julho de 2005**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em www.portal.mec.gov.br. Acessado em 20/03/2015.

CALKINS, F. J. Materials and methods of teaching business finance (II). **The Journal of Finance**, Malden , v. 5, n. 3, p. 275-279, Sep. 1950.

CORDEIRO, R. A.; DA SILVA, A. B. Os estilos de aprendizagem influenciam o desempenho acadêmico dos estudantes de finanças? **Revista de Administração da UFSM**, v. 5, n. 2, p. 243-261, 2012.

DAMODARAN, A. **Corporate Finance: theory and practice**. 2. ed. New York: John Wiley, 2001.

DUTRA, J. S. **Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna**. São Paulo: Atlas, 2004.

ETZKOWITZ, H. Hélice **Tríplice: universidade-indústria-governo – inovação em movimento**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KATZ, Robert L. **As habilidades de um administrador eficiente**. Belo Horizonte: 2013.

LEMES JÚNIOR, A. B.; CHEROBIM, A. P. RIGO, C. M. **Administração Financeira - Princípios, Fundamentos e Práticas Brasileiras**. 1a. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus: 2002.

MERCADOEDU. **Censo da Educação Superior 2015**. 2017. Disponível em: <<https://www.mercadoedu.com.br/>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

MINTZBERG, H.. **Managing: desvendando o dia a dia da gestão**. Porto Alegre: Bookman, 2010

MORAN, J. Mudando a educação com metodologias ativas. In: SOUZA, C.A; MORALES, O.E.T (orgs.). **Coleção Mídias Contemporâneas**. Convergências Midiáticas, Educação e Cidadania: aproximações jovens. Vol II. PG: Foca Foto-PROEX/UEPG, 2015. Disponível em: http://www2.eca.usp.br/moran/wp-content/uploads/2013/12/mudando_moran.pdf. Acesso em 23/02/2016.

MUSSAK, E. **Gestão Humanística das pessoas**: o fator humano como diferencial competitivo. São Paulo: Elsevier, 2010.

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa**: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, E. R. **O ensino de finanças corporativas: proposta do conteúdo programático para a área temática de finanças nos cursos de graduação em Administração**. Tese (Doutorado Administração de Organizações) Departamento de Administração. Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015.

ROSS, S. A. **Administração Financeira – Corporate Finance**. São Paulo: Atlas, 1995.

ROSS, S.; WESTERFIELD, R. W.; JAFFE, J. F. **Corporate Finance**. New York: McGraw-Hill, 2001.

SOLOMON, E. What should we teach in a course in business finance? **The Journal of Finance**, Malden, v. 21, n. 2, p. 411-415, May 1966.

WALKER, C. F. Developments in the curriculum and teaching of finance: discussion. **The Journal of Finance**, Malden, v. 21, n. 2, p. 423-434, May 1966.

ZAMBARDA, A. B. et al. Percepção e aprendizagem universitária: contribuições para a gestão acadêmica do curso de administração por meio da percepção dos alunos. **Anais do VI Seminário Integrado de Ensino, Pesquisa e Extensão da Unochapecó** [recurso eletrônico]: valorização da produção acadêmica no fortalecimento da universidade. Chapecó: Argos, 2016.

ZARIFIAN, P. **Objetivo Competência**: por uma nova lógica. São Paulo: Atlas, 2001.

CUSTO DA DÍVIDA: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

Aline Luiza Brusco Pletsch

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
aline.brusco@live.com

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB
sady@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em analisar o perfil das produções científicas sobre a temática custo da dívida nas empresas, em periódicos nacionais e internacionais. Para tanto, realizou-se levantamento nas bases de dados nacionais Scielo e Spell e nas bases internacionais *Scopus* e *ScienceDirect*. A amostra da pesquisa foi composta por 146 artigos que continham as palavras custo da dívida nas bases nacionais e *cost of debt* nas bases internacionais, como parâmetro de busca no título do trabalho. Os procedimentos metodológicos seguiram os pressupostos da bibliometria para a coleta, análise e tratamento dos dados obtidos. Os resultados permitiram evidenciar a baixa participação nacional nos artigos que discorrem sobre a temática custo da dívida e que as publicações estão distribuídas entre os vários periódicos com publicações de temas assemelhados. Constatou-se que a temática em análise obteve maior representatividade em estudos acadêmicos a partir do ano de 2007, sendo que os autores dos Estados Unidos representam 45,11% das produções analisadas.

Palavras-chave: Custo da Dívida; *Cost of Debt*; Bibliometria; Periódicos.

1 INTRODUÇÃO

Quando uma empresa demanda recursos para financiar seus projetos, necessita analisar também como se dará o financiamento e mensurar seu custo. Minardi et al. (2007) sustentam que para alinhar o interesse de criação de valor para os acionistas com a estratégia a ser adotada e a remuneração dos executivos, é essencial que se apurem os custos de capital adequados ao risco e ao valor de mercado.

Uma das principais atribuições dos gestores empresariais é saber onde e como aplicar os recursos financeiros de sua empresa e separar as decisões de investimentos e de financiamentos. Barros, Silva e Voese (2015) observam que para financiar os projetos, as empresas têm como fontes para seu financiamento os recursos próprios e de terceiros com seus custos associados, cujas alternativas de financiamento são selecionadas pelos gestores mediante análise e planejamento daquilo que consideram ser menos oneroso para implantação de projetos de investimento.

Os primeiros estudos apresentados sobre estrutura de capital são os de Modigliani e Miller (1958; 1963) e desde então tem sido um dos temas mais relevantes nas pesquisas em finanças e contabilidade. Modigliani e Miller (1958) defendiam que não existe uma estrutura de capital ideal e perfeita e que o valor da empresa é influenciado pela qualidade das decisões de investimentos tomadas, sendo que as decisões de financiamento não exerceriam nenhuma influência.

Na administração financeira existem três áreas de decisão que devem ser consideradas na formação da estrutura de capital da empresa, que são as decisões de investimento, de endividamento e a política de dividendos. Em última análise, os três tipos de decisão buscam o mesmo objetivo, que é maximizar os lucros e o valor da empresa. Essas decisões são especialmente relevantes quando se relacionam ao custo da dívida de financiamento, que é o

objeto desse estudo. Variáveis como tamanho, segmento de atuação, lucratividade, participação acionária dos administradores, oportunidades de crescimento, entre outras parecem exercer forte influência sobre as decisões financeiras da empresa (KAYO; FAMA, 1997).

A análise da produção científica de uma determinada área ou temática utilizando a abordagem bibliométrica não é experiência recente, ao contrário, a literatura mostra que os pesquisadores de diversas áreas recorrem a estudo bibliométricos para levantamentos da produção científica. Conforme ensinamentos de Hayashi et al. (2007), os estudos bibliométricos se desenvolvem no Brasil a partir da década de 1970, impulsionado pelos estudos do Instituto Brasileiro de Bibliografia e Documentação (IBBD), atualmente Instituto Brasileiro de Informação Científica e Tecnológica (IBICT). Na década de 1980 ocorreu um declínio nas pesquisas, no entanto, com o advento dos computadores, os estudos que alcançam as metodologias quantitativas voltaram a ter representatividade e nos anos 2000 essas pesquisas ganharam relevância pela utilização de softwares específicos para a aplicação da bibliometria (ARAÚJO, 2007).

A literatura apresenta variados fatores como sendo os responsáveis pela estrutura de endividamento em uma empresa. A pretensão de obter cada vez maiores lucros, faz com que as empresas busquem melhorar suas práticas financeiras. Neste contexto, preconiza-se a questão de pesquisa do presente estudo bibliométrico: Quais as principais características da produção intelectual relacionada à temática do custo da dívida nas empresas? O objetivo deste artigo é analisar o perfil das produções científicas sobre a temática custo da dívida nas empresas em periódicos nacionais e internacionais.

O artigo busca auxiliar na compreensão da temática e analisar a concentração das publicações, além de contribuir para a literatura das áreas de contabilidade e administração, analisando as principais características da publicação da produção científica nacional e internacional, analisando e mapeando os trabalhos existentes. Ao apresentar a análise da discussão sobre o custo de endividamento busca-se a possibilidade de fomentar a discussão e a construção do conhecimento da área, contribuir com a disseminação do conhecimento científico, analisar possíveis ausências na literatura, aprimorar e incentivar novos estudos sobre o endividamento e a estrutura de capital das empresas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Tendo em vista a literatura sobre o custo da dívida de financiamento, visualiza-se variados fatores e atributos como determinantes da estrutura de endividamentos de uma empresa, apresenta-se então uma revisão de estudos que referenciam tais atributos na estrutura das empresas.

2.1 Custo da Dívida

A essência da atividade de uma empresa envolve recursos financeiros e principalmente são orientadas para a obtenção de lucro. Tomazoni e Menezes (2002) definem que a estrutura de capital apresenta a relação entre as dívidas e o capital acionário de uma empresa, a decisão entre utilizar mais capital de terceiros ou mais capital próprio depende de variados fatores, dessa forma é importante analisar qual é a melhor opção, capital próprio ou capital de terceiros.

Segundo Kayo, Teh e Basso (2006) estudos recentes indicam que os gastos com pesquisa e desenvolvimento e propaganda e publicidade exercem influência importante sobre o endividamento, o que sugere que o custo da dívida também pode sofrer a influência inclusive dos ativos intangíveis. Tomazini e Menezes (2002) descrevem que os credores têm preferência de recebimento, em comparação aos detentores do capital próprio, ainda mais, as dívidas geram despesas financeiras fixas, fator que inclui benefícios fiscais, portanto, a afirmação que o custo do capital de terceiros é menor do que o do capital próprio, levando à provável conclusão que a maior participação de um mix de capitais diminui o custo do financiamento total.

Tomazini e Menezes (2002) colocam que as despesas financeiras são classificadas como custos fixos e o aumento dos índices de endividamento pode ocasionar alteração na percepção dos provedores de capital sobre o risco de emprestar, influenciando de forma que as taxas praticadas aumentem, tanto do custo da dívida, como do custo do capital próprio. Revisando suas proposições, Modigliani e Miller (1963) admitem que a estrutura de capital pode sofrer influência de benefícios fiscais gerados pelo endividamento. Contudo conforme Kayo, Teh e Basso (2006, p.159) “essa afirmação levaria a um cenário extremo no qual a utilização de uma estrutura de capital formada exclusivamente por capital de terceiros seria a estratégia mais recomendável”. Essa estratégia, no entanto, não leva em consideração uma questão importante, que são as dificuldades financeiras.

As dificuldades financeiras agem de maneira oposta aos benefícios fiscais, causando o chamado *tradeoff*, ou compensação, entre os custos e benefícios do endividamento (Myers, 1984). Se forem mantidos constantes os ativos e os planos de investimento da empresa, o limite para a utilização do capital de terceiros acontece quando os custos gerados pela dívida (que podem ocasionar dificuldades financeiras) são superiores do que aqueles benefícios gerados pela economia fiscal (Myers, 1984).

2.2 Bibliometria

Um dos focos da bibliometria, desde os primeiros estudos, se concentra em analisar a produção científica existente sobre determinados assuntos (ARAÚJO, 2007). Surgiu no início do século como alternativa para a necessidade de estudos sobre as produções e comunicações científicas existentes. Araújo (2007) informa que a bibliometria consiste na aplicação de técnicas estatísticas e matemáticas para descrever aspectos da literatura e de outros meios de comunicação (análise quantitativa da informação), no mesmo sentido, um dos conceitos mais utilizados em bibliometria é o que define como “todos os estudos que tentam quantificar os processos de comunicação escrita” Pritchard (1969).

Tendo por base os estudos de Bradford (1934), Bush (1945), Garfield (1955), Gross e Gross (1927), Lotka (1926), Otlet (1934, 1937), Zipf (1949) e outros sobre as formas de recuperar as informações científicas surge também a preocupação em acessar essas informações. Andrade (2012) manifesta a necessidade de aplicações para mensurar a qualidade das informações produzidas, teorias ou conceitos que auxiliam a produção de conhecimento, inclusive métodos que facilitem a identificação, caracterização e recuperação das produções.

A produção de informações científica tem um relevante crescimento e a bibliometria auxilia na identificação das pesquisas científicas e tecnológicas. Segundo Andrade (2012) a bibliometria conta com vários insumos que fornecem dados os quais podem ser extraídos indicadores da memória intelectual como a análise da produtividade de autores, citações, referências, frequência de palavras, entre outros.

As principais leis bibliométricas utilizadas são Lei de Bradford, que fala da produtividade de periódicos, Lei de Lotka que descreve a produtividade científica de autores e as Leis de Zipf que consideram a frequência e semântica das palavras. Guedes e Borschiver (2005) descrevem que o padrão de utilização das leis bibliométricas se configura na máxima “poucos com muito e muitos com pouco”. A identificação dessas características também proporciona identificar os documentos e referências a frente de determinadas áreas de pesquisa.

A Lei de Bradford foi formulada em janeiro de 1934, por Samuel C. Bradford e também é conhecida como lei de dispersão de periódicos, analisando o grau de atração de periódicos sobre determinado assunto. Guedes e Borschiver (2005) explicam que na medida em que os primeiros artigos sobre novos assuntos estão sendo escritos, eles são submetidos a uma seleção por periódicos apropriados e quando aceitos, esses mesmos periódicos tendem a atrair mais artigos conforme o assunto for sendo desenvolvido. Enquanto que outros periódicos estão

recebendo os primeiros artigos sobre o mesmo assunto. Refere-se ao fenômeno do “mecanismo do sucesso gerando sucesso” (BROOKES, 1969).

A Lei de Lotka foi formulada em 1926, e rege o crescimento da literatura produzida. Conforme explica Araújo (2007), Lotka descobriu que uma grande proporção da literatura científica é produzida por uma quantidade reduzida de autores, e um número elevado de pequenos produtores se iguala, em produção, ao reduzido número de grandes autores. Essa lei pode ser definida na premissa básica, conforme Voos (1974) que “alguns pesquisadores publicam muito e muitos publicam pouco”.

A terceira das leis bibliométricas mais utilizadas é a Lei de Zipf, que foi formulada em 1949, e descreve a ocorrência das palavras em um texto. Essa lei pode ser dividida em duas partes, conforme explica Andrade (2012), a primeira lei de Zipf afirma que uma mesma palavra é utilizada várias vezes no texto, e essas palavras mais usadas indicam o assunto do qual trata o documento. A segunda Lei de Zipf explica que “uma vez estabelecida à frequência de palavras de um texto, as palavras de baixa frequência ocorrem de tal forma que várias palavras têm a mesma frequência” (MAIA, 1973, p.100).

Os trabalhos que se utilizam da bibliometria, conforme salienta Hayashi et al. (2007) geralmente se utilizam também de outros referenciais e metodologias para engrandecer suas proposições e análises. Apesar de a bibliometria ser baseada em análises quantitativas, ela não pode dispensar os métodos qualitativos de análise. A análise está vigente desde o momento da escolha dos conteúdos de informação para que os dados possam ser relacionados. Hayashi et al. (2007) mostram ainda que os resultados oriundos da análise refletem o conhecimento que o pesquisador possui sobre o assunto a ser estudado. Por esse motivo, ao alcançar indicadores bibliométricos, faz-se necessário contextualiza-lo e analisa-los, para que esse procedimento seja bem-sucedido são necessários conhecimentos prévios do objeto a ser pesquisado.

Os indicadores bibliométricos possuem a finalidade de apontar os resultados imediatos e efeitos impactantes do esforço destinado à produção acadêmica. Conforme Mugnaini et al. (2004), se analisados dentro do rigor metodológico, interpretados a partir das especificidades de cada área do conhecimento e entendido dentro de suas limitações os indicadores bibliométricos são profícuos e importantes no entendimento da gestão, reprodução e disseminação do conhecimento científico. Podendo contribuir inclusive para o aprimoramento da política científica e tecnológica. Os ensinamentos de Morin (2001) levam a percepção de que a bibliometria consolida-se como um método eficaz de estudo, considerando-se uma preocupação com leituras mais ricas da realidade, mais atentas as necessidades atuais do pensamento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se como descritivo, por revelar as características de determinado assunto por meio dos seus componentes e procurando avaliá-los com abordagens quantitativas e qualitativas (TRIVIÑOS, 1990; GIL, 2009). Trata-se também de um estudo documental, apropriando-se de técnicas de análise bibliométrica que tem como meta analisar a produção científica sobre o tema custo da dívida e contribuir para a compreensão de problemas relacionados à produção científica. Para obterem-se os resultados foram utilizadas as técnicas bibliométricas de análise da produtividade, com referência aos conceitos utilizados por Bradford (1934) e Lotka (1926).

Nos ensinamentos de Hayashi et al. (2007) e Cooper e Lindsay (1998), para que a pesquisa bibliométrica possa ser utilizada são necessárias determinadas habilidades e competências que podem ser resumidas nas seguintes etapas: recorrer ao referencial teórico para elaborar categorias de análise; estabelecer relacionamento entre os dados obtidos; construir indicadores dos dados obtidos; elaborar trabalhos científicos para que os resultados possam ser disseminados e utilizados, como também ser submetidos a crítica externa.

A análise inicial dos dados foi efetuada com os dados primários da amostra, na tentativa de obter-se uma visão da quantidade de publicações encontradas, tratando-se os dados e agrupando por ano de publicação, revista de publicação e autores. Os próprios bancos de dados fornecem as informações necessárias para análises, em formato que auxilia as tabulações e sua execução foi possibilitada com o uso de planilhas eletrônicas.

Com o intuito de verificar e oferecer uma visão analítica sobre o tema e tendo em vista o objetivo proposto, esse estudo bibliométrico foi realizado com delimitação de espaço temporal nas publicações existentes até o mês de dezembro de 2016. Os artigos foram coletados nas bases de dados nacionais Scielo e Spell e internacionais *Scopus* e *ScienceDirect*. Foram selecionadas essas bases de dados em função de sua representatividade na produção científica nas áreas sociais e aplicadas.

A coleta foi delimitada com o uso das palavras “custo da dívida” nas bases nacionais e “*cost of debt*” nas bases de dados internacionais, presente no título dos artigos analisados. Utilizando esses procedimentos, os critérios de busca forneceram um total de 197 artigos. No entanto, verificou-se que existiam alguns artigos duplicados nas bases, sendo realizada uma filtragem para que os artigos fossem contados apenas uma vez. Assim, na contagem final foram identificados 146 artigos, utilizados como base de análise deste estudo para demonstrar a evolução acadêmica sobre o tema ao longo dos anos, na literatura nacional e internacional.

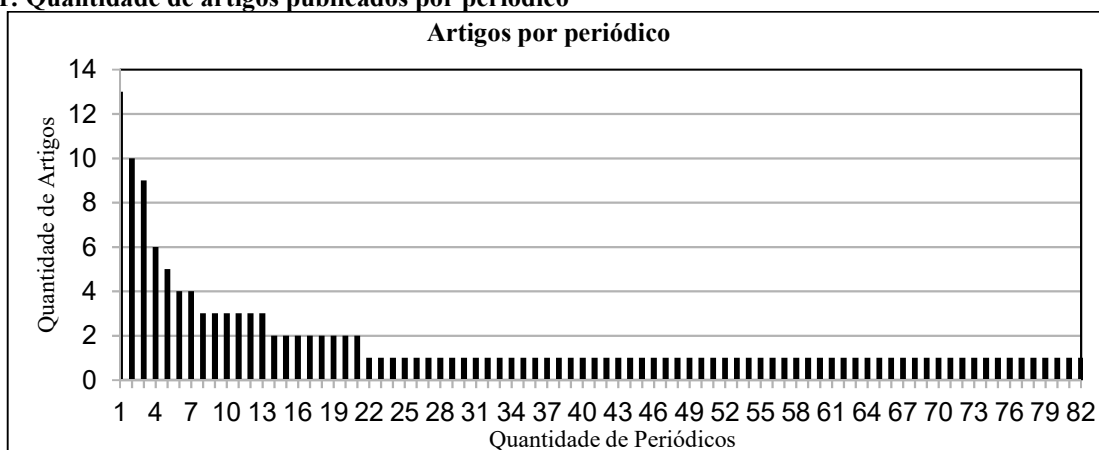
Os dados encontrados na pesquisa foram reunidos e tabulados com a utilização da planilha eletrônica *Microsoft Excel* para análise e discussão dos dados. As análises de dados em que se aplica maior destaque são: periódico de publicação, ano de produção, principais autores, países de origem das pesquisas, universidades vinculadas à pesquisa, área da pesquisa e quantidade de autores por artigo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção contém os dados obtidos que são apresentados no formato de gráficos e tabelas, com sua descrição e análise bibliométrica, conforme determinado na abordagem metodológica.

Foram analisados primeiramente os dados que correspondem aos principais periódicos que publicam sobre o tema custo da dívida, os anos em que as publicações sobre o tema foram mais intensas e relevantes, principais autores que escrevem sobre o tema, principais países que possuem publicações sobre o tema estudado, universidades que estão mais ligadas aos artigos publicados, a quantidade de autores em cada artigo apresentado sobre o assunto e as áreas relacionadas às publicações encontradas.

Na Figura 1, apresentam-se os periódicos em que foram publicados artigos sobre o custo da dívida, tanto em nível nacional quanto internacional, considerando todas as publicações existentes até o ano de 2016.

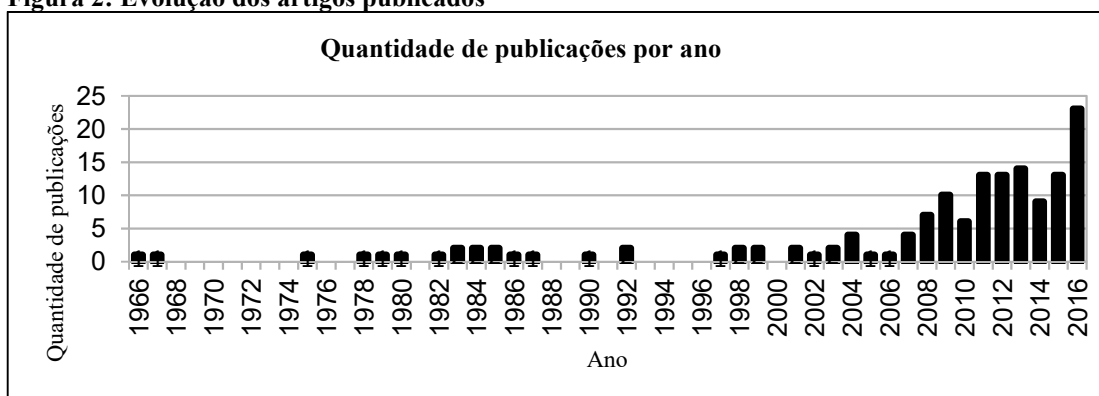
Figura 1: Quantidade de artigos publicados por periódico

Fonte: Dados da pesquisa

Em análise aos 146 artigos encontrados relacionados à temática custo da dívida e que estão distribuídos em 82 periódicos é possível verificar uma grande dispersão na distribuição das publicações entre os periódicos relacionados à área do presente estudo. Em relação ao tema em tela, verifica-se que há uma concentração em periódicos internacionais, com destaque para o *Journal Of Banking And Finance* com 13 artigos, perfazendo 8,90% da amostra.

Destaque para os periódicos *Journal Of Corporate Finance* com 10 artigos publicados sobre o tema, representando 6,85% da amostra. Em terceiro lugar no ranking de publicações tem-se destaque para *Journal Of Financial Economics* com 9 artigos publicados, representando 6,16% da amostra, na sequência o *Journal Of Financial And Quantitative Analysis* com 6 publicações ou 4,11% das publicações. Dentre os periódicos com maior representatividade, destacam-se ainda o *Journal Of Business Finance And Accounting*, *Accounting Review* e o *Journal Of Applied Business Research*, o primeiro com 5 artigos e os demais com 4 publicações sobre o tema.

Foram verificadas as quantidades de publicações por ano na série histórica estudada, sendo que a busca por publicações foi efetuada considerando todas as publicações até o ano de 2016. No estudo constatou-se que a primeira publicação encontrada sobre o custo da dívida data do ano de 1966. Na Figura 2 pode-se analisar a dispersão e a linha de tendência do volume de artigos publicados.

Figura 2: Evolução dos artigos publicados

Fonte: Dados da pesquisa

Os artigos publicados na série temporal investigada permitem analisar que o primeiro artigo sobre o tema “custo da dívida” foi publicado no ano de 1966, ou seja, há 51 (cinquenta e um) anos. A série histórica permite também verificar que após o primeiro artigo publicado não houve um aumento nas publicações sobre o tema, tendo ocorrido uma seguinte publicação no ano de 1967, posteriormente uma publicação somente no ano de 1975 (oito anos após) e

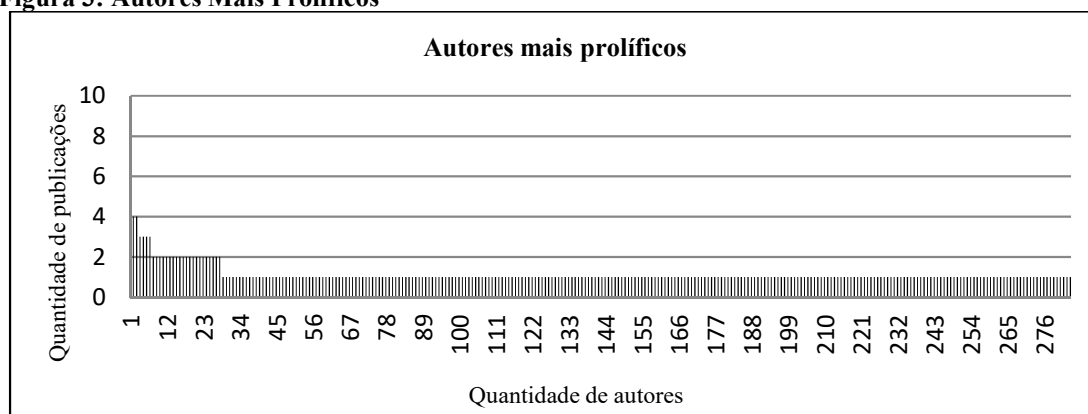
novamente constam publicações nos anos de 1978, 1979 e 1980. Considerando o período entre os anos de 1982 até o ano de 2006, 24 (vinte e quatro) anos, portanto, as publicações mantiveram-se em baixas quantidades, totalizando 28 (vinte e oito) publicações no período, com uma média de 1,16 publicações ao ano nesse espaço de tempo.

As publicações na área de custo da dívida ganharam intensidade após o ano de 2007, onde ocorreram 4 publicações nesse ano. Já no ano de 2008 houve 7 publicações, na sequência no ano de 2009 houveram 10 publicações, no ano de 2010 ocorreram 6 publicações, em 2011 e 2012 houveram 13 publicações por ano, no ano de 2013 ocorreram 14 publicações, em 2014 adiram 9 publicações, no ano de 2015 realizaram-se 13 publicações e no último ano da série temporal houve a maior concentração de publicações, totalizando 23. Através dos dados obtidos, obtém-se uma média nos últimos 10 anos (2007 a 2016) de 11,2 artigos publicados por ano. A partir de 2007 as publicações passaram a ser mais consolidadas quantitativamente, intensificando a ideia do crescimento no interesse sobre a temática.

Outra análise possível, refere-se ao primeiro artigo nacional publicado sobre a temática, que aconteceu no ano de 2004, no ano de 2009 ocorreram duas publicações nacionais, seguidas de 1 (uma) publicação no ano de 2013, 1 (uma) publicação no ano de 2015 e 2 publicações no ano de 2016. Desta maneira, observa-se que não há uma tendência consolidada de publicações sobre a temática no âmbito nacional.

Na sequência foram analisados os principais autores que tem discorrido sobre a temática pesquisada e os dados encontrados são apresentados de forma agrupada na Figura 3. Para esta análise, a contagem foi feita por autor, ou seja, se um mesmo artigo tivesse três autores, esta publicação apareceria três vezes, uma para cada autor.

Figura 3: Autores Mais Prolíficos



Fonte: Dados da pesquisa

No que tange aos principais autores, procurou-se classificar os sujeitos que apresentaram/publicaram maior quantidade de artigos, conforme demonstrado na Tabela 3. Os dados apresentados permitem concluir que existem poucos autores pesquisando sobre a temática em foco, sendo que o autor que mais publicações apresentou sobre o custo da dívida foi Mansi, S. A. com 9 (nove) publicações sobre o assunto, representando 2,75% da pesquisa. Nesse sentido, outros 2 (dois) autores publicaram 4 (quatro) artigos, representando 1,22% da amostra cada um, quatro autores publicaram 3 (três) estudos sobre o tema ou 0,92% e 21 (vinte e um) autores escreveram 2 artigos sobre a temática pesquisada, configurando 0,61% da amostra cada um.

A quantidade de autores que apresentaram somente um artigo é substancial. Encontrando-se 256 (duzentos e cinquenta e seis) autores com apenas uma publicação, representando 0,31% da pesquisa cada autor. Ao somar-se o percentual de artigos com apenas um autor, tem-se a representatividade de 78,29% da amostra de autores, ao passo que 12,84% apresentaram dois artigos, 3,67% apresentaram três artigos e 2,45% da amostra com quatro publicações sobre a temática.

Esta abordagem que caracteriza a produtividade dos autores é representada na bibliometria pela Lei de Lotka. Conforme Vanti (2002), a Lei de Lotka ou a Lei do Quadrado Inverso, objetiva medir a produtividade de autores, mediante um modelo de distribuição, tamanho e frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos. Segundo Chung et al. (1992), para a Lei de Lotka, o número de autores com um único trabalho publicado deveria ser 60,8% do total dos autores. A partir deste pressuposto, usa-se a regra do Quadrado Inverso para calcular os percentuais de autores com n artigos publicados. Partindo-se dessa lógica é possível verificar uma padronização na quantidade de publicações por autor, pois as maiores frequências relativas se referiram a um artigo apresentado/publicado por autor.

Os resultados mostram de que a área pesquisada também pode estar seguindo padrões das áreas relacionadas, pois os dados empíricos corroboram os estudos de Bertero, Binder e Vasconcelos (2003), Vieira (2003), Leal et al. (2003), Arkader (2003), nos quais os autores observaram que os maiores percentuais da produção científica nas áreas de estratégia, marketing, finanças e operações se referiam à produção de autoria única.

A Tabela 1 apresenta o índice que reflete o predomínio geográfico das publicações a respeito do tema em discussão. Considerou-se para este índice a origem de cada autor, permitindo assim que para o mesmo artigo, a possibilidade de vinculação a países distintos.

Tabela 1: Localização Geográfica das publicações

Artigos por país		
País	Quantidade	Percentual
Estados Unidos	83	45,11%
Canadá	12	6,52%
Reino Unido	9	4,89%
Coreia do Sul	8	4,35%
Brasil	8	4,35%
Hong Kong	7	3,80%
Espanha	6	3,26%
Itália	5	2,72%
China	5	2,72%
França	3	1,63%
Bélgica	3	1,63%
Finlândia	3	1,63%
Alemanha	3	1,63%
Malásia	3	1,63%
Taiwan	3	1,63%
Tunísia	3	1,63%
Austrália	3	1,63%
Marrocos	2	1,09%
Países Baixos	2	1,09%
Tailândia	2	1,09%
Emirados Árabes Unidos	1	0,54%
Dinamarca	1	0,54%
Indonésia	1	0,54%
Irã	1	0,54%
Israel	1	0,54%
Japão	1	0,54%
Nicarágua	1	0,54%
Catar	1	0,54%

Arábia Saudita	1	0,54%
Colômbia	1	0,54%
Singapura	1	0,54%
Total	184	100%

Fonte: Dados da pesquisa

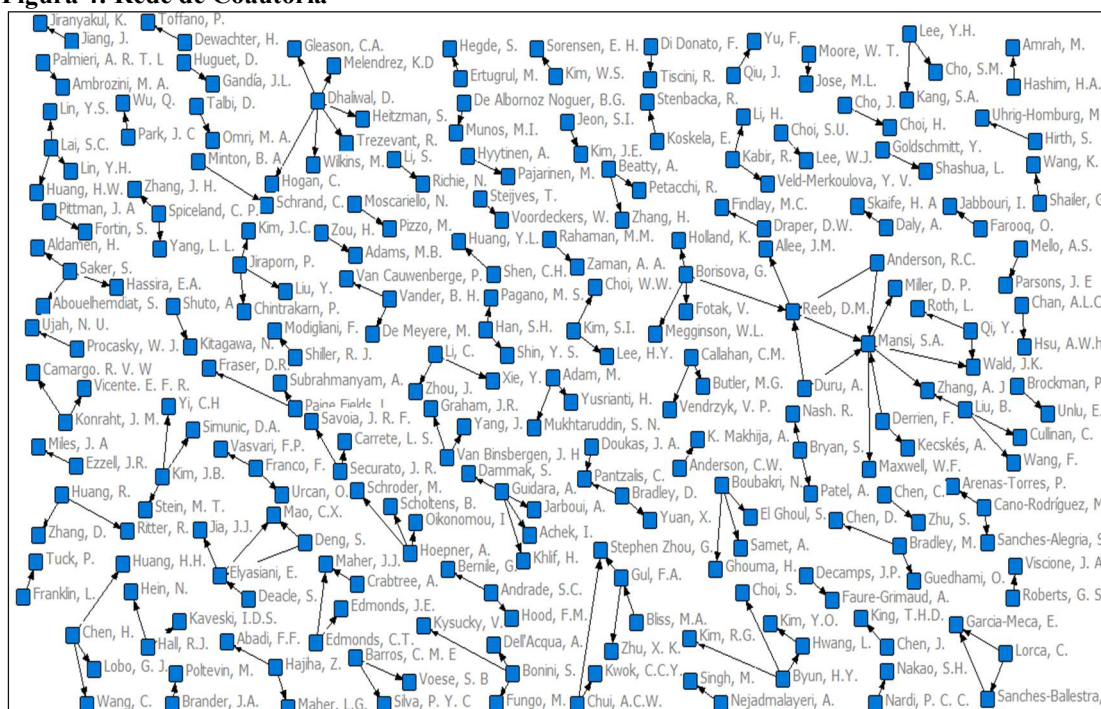
Os resultados mostram que os trabalhos possuem um predomínio geográfico na América do Norte, tendo os Estados Unidos como principal referência sobre as publicações a respeito do custo da dívida com 83 (oitenta e três) publicações, que representam 45,11% da amostra. Na sequência o país que obteve destaque nas publicações é o Canadá com 12 (doze) publicações ou 6,52 % da amostra, somados os dois países com mais publicações, representam 51,63% da pesquisa.

O mapeamento apresentado, coloca o Brasil na quinta posição em publicações sobre o tema analisado, apresentando 8 (oito) artigos que representam 4,35% da amostra. Esse contexto permite afirmar que existem carências nas pesquisas sobre o assunto em âmbito nacional, considerando-se a relevância do tema.

Os achados corroboram com o preconizado por Bertero e Keinert (1994), ao argumentar que a produção científica brasileira se fundamenta em produções estrangeiras, à medida que assuntos, variáveis e problemas são abordados por autores de outros países. A produção científica nacional reproduz as alterações e modismos inspirados quase que exclusivamente na produção norte-americana.

Nesse sentido, a Figura 4 apresenta a rede correspondente de coautoria dos artigos analisados neste estudo.

Figura 4: Rede de Coautoria



Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 4 mostra a baixa densidade de relação de coautorias na temática custo da dívida, considerando as coautorias, o que pode consolidar o fator da pouca produção acadêmica sobre o tema. Densidade, segundo Hanneman e Riddle (2005), é o grau de conectividade de uma rede de modo que, quanto mais densa ela for, maior é a possibilidade de fluxo de informações. Esse indicador é calculado tendo como numerador o número de relações existentes e denominador o número de relações possíveis.

Através dos dados apresentados observa-se uma grande dispersão entre as universidades encontradas. Na pesquisa constatou-se que a instituição que mais possui publicações sobre o custo da dívida é a *Virginia Polytechnic Institute and State University* com 10 (dez) publicações, representando 4,08% da amostra e na sequência a *Temple University*, representou 2,45% da amostra com 6 artigos publicados, sendo as instituições com maior representatividade. Destaca-se ainda que 3 (três) universidades apresentaram 5 (cinco) artigos, dentre elas a Universidade de São Paulo – USP, com uma representatividade de 2,04%.

Os resultados encontram embasamento nas pesquisas de Chung et al. (1992), Zeff (1996), Willians e Rodgers (1996), Bino et al. (2002), Leal et al. (2003), Moriki e Martins (2003), Santana (2004), Cardoso et al. (2005), onde os autores também observaram indícios de endogenia em veículos de publicação, concentração de autores e instituições e monopólio de instituições na autoria e produção acadêmica.

A pesquisa de Leite Neto (2008) apresenta que a concentração de autores verificada em poucas instituições nacionais e a endogenia podem ter relação à baixa quantidade de programas de pós-graduação *stricto sensu* na área de Contabilidade no Brasil, verificando que as instituições em que apresentam as mais altas frequências relativas de autoria nos periódicos pesquisados são também as que possuem programas de pós-graduação em Contabilidade.

Outro aspecto averiguado no estudo diz respeito à quantidade de autores por obra publicada, conforme Tabela 2.

Tabela 2: Quantidade de autores por obra

Quantidade de artigos por autor				
Quantidade de autores	1 autor	2 autores	3 autores	4 autores
	33	57	43	13
TOTAIS	33	57	43	13
Percentuais	22,60%	39,04%	29,45%	8,90%

Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se uma tendência de padronização na quantidade de autores por artigo nas publicações pesquisadas, pois a maior frequência relativa por artigo publicado possui em média de 2 (dois) autores (39,04%). O estudo mostra que 29,45% dos artigos possuem 3 autores e apenas 8,90% das publicações possuem 4 (quatro) autores.

Os resultados são equivalentes aos encontrados por Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), Callado e Almeida (2005), Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), que verificaram em seus estudos um maior número de pesquisas realizadas em parceria. Ao passo que estes achados não condizem com o trabalho de Urbizagastegui-Alvarado e Oliveira (2001), cujos achados em publicações periódicas indicou que os autores da área de ciências sociais teriam uma tendência de trabalhar e publicar isoladamente.

A pesquisa buscou conhecer as principais áreas das publicações analisadas, obtendo-se a distribuição apresentada na Tabela 3, ressaltando-se que alguns artigos podem ser classificados em áreas distintas, somando-se ao cálculo mais de uma vez.

Tabela 3: Principais áreas de conhecimento das publicações

Área da publicação		
Área	Quantidade	Percentual
Economia, Econometria e Finanças	107	46,32%
Negócios, Gestão e Contabilidade	99	42,86%
Ciências Sociais	13	5,63%
Engenharia	2	0,87%
Artes e Humanidades	2	0,87%
Multidisciplinar	2	0,87%
Ciências Agrícolas e Biológicas	1	0,43%
Ciências da Computação	1	0,43%
Ciências da Decisão	1	0,43%
Ciência Ambiental	1	0,43%
Medicina	1	0,43%
Psicologia	1	0,43%
Total	231	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos dados apresentados na Tabela 3, percebe-se uma grande concentração nas áreas do conhecimento de Economia, Econometria e Finanças, apresentando 107 artigos ou 46,32% da amostra. A área de Negócios, Gestão e Contabilidade apresentou 99 artigos, ou 42,86% dos artigos pesquisados. Em conjunto, as duas áreas somam 89,18 % do estudo, o que não representa surpresa, dada a vinculação do tema pesquisa estar altamente relacionado com estas áreas.

Como era de se esperar, pelo enfoque da base na indexação de publicações dirigidas ao assunto abordado, custo da dívida, a maior parte dos trabalhos registrados de pesquisadores se enquadra nas áreas de economia, finanças, negócios, contabilidade e subáreas afins. A produção de trabalhos nessas áreas apresentou forte crescimento ao longo do período, onde houve um crescimento acelerado no número de periódicos nacionais na década de 90, coincidindo com a grande ênfase dada nesse período à avaliação quantitativa da produção científica na avaliação das IFES e da CAPES, além do surgimento da maioria dos cursos de pós-graduação lato sensu e de novos cursos de mestrado em contabilidade (OLIVEIRA, 2002).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve o objetivo de analisar o perfil das produções científicas sobre a temática custo da dívida nas empresas, em periódicos nacionais e internacionais.

Quanto aos resultados mais relevantes é interessante destacar alguns aspectos. O primeiro refere-se à quantidade de artigos publicados por periódico pesquisado, dos 146 artigos analisados verifica-se que as publicações encontram-se dispersas, sendo que a grande maioria dos periódicos possui apenas uma publicação sobre o tema custo da dívida. Apenas 21 dos 82 periódicos vinculados aos artigos possuem mais de uma publicação. No que concerne à nacionalidade dos periódicos, a participação dos periódicos nacionais apresentou-se pouco significativa, sendo que apenas 4,35% são de origem brasileira.

O segundo ponto versa sobre a evolução temporal da quantidade de artigos publicados sobre o assunto em pauta. Nesse âmbito sobressaiu o recente aumento na quantidade de publicações, sendo que o tema se apresentou mais relevante em termos de publicações nos últimos nove anos. Foi a partir do ano de 2007 que as publicações começaram a ganhar consolidação quantitativamente. Considerando-se as publicações nacionais, essa consolidação torna-se também recente, pois somente no ano de 2004 que surge a primeira publicação sobre a temática.

Além disso, foram analisados os autores mais representativos quanto a quantidade de publicações, o que permitiu concluir que existem poucos autores pesquisando sobre a temática em foco. O autor Sattar A. Mansi destaca-se no que tange ao número de artigos, com nove

publicações no período pesquisado. Porém, a grande maioria dos autores que estudaram sobre o tema em questão apresentou somente uma pesquisa, representando 78,29% dos artigos analisados, vindo corroborar com o que é preconizado na bibliometria pela Lei de Lotka.

Em relação à distribuição geográfica dos autores, percebeu-se que a América do Norte apresenta o maior número de autores pesquisando sobre o tema, com 51,63% do total, destacando-se os Estados Unidos com 45,11%. O mapeamento apresentado coloca o Brasil na quinta posição em publicações sobre o tema analisado, apresentando oito artigos sobre a temática, que representa 4,35% da amostra investigada. Entre as universidades com maior representatividade observa-se que a *Virginia Polytechnic Institute and State University* se destaca enquanto ator coletivo em virtude do número de publicações, porém as publicações apresentam-se dispersas entre as universidades pesquisadas.

Diante desses apontamentos, percebeu-se que o número de artigos realizados em parceria foi relativamente superior ao de artigos produzidos individualmente. O resultado relacionado ao número de autores por artigo publicado mostra que entre os 146 artigos analisados, apenas 33 são artigos produzidos por um autor e os outros 113 artigos são produzidos em coautoria, sendo que 39,04% envolvem dois autores. O estudo demonstrou que a grande concentração das publicações está nas áreas do conhecimento de economia, finanças, negócios, contabilidade e subáreas afins, representando 89,18% dos dados pesquisados.

Assim, a investigação permitiu evidenciar as principais características, peculiaridades e formas das produções científicas sobre a temática custo da dívida nas empresas. Verifica-se que a análise bibliométrica apresenta-se como um forte aliado para o pesquisador, proporcionando através da mensuração e da análise de dados quantitativos, uma dimensão mais acurada de determinada área de conhecimento.

O estudo limitou-se em pesquisar os artigos que possuíam especificamente as palavras custo da dívida ou *cost of debt* no título. Outras investigações podem ser conduzidas, ampliando-se o escopo para outros parâmetros, permitindo uma abordagem mais amplificada. O estudo aponta também para a oportunidade de análise qualitativa que viabilize a revisão bibliográfica a respeito das implicações do custo da dívida nas empresas e os critérios utilizados para definir a contratação.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, F. S. de. **Análise bibliométrica da produção científica de pesquisadores e referências de um periódico da engenharia da produção**. 2012. 64 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)–Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.
- ARKADER, R. A. A pesquisa científica em gerência de operações no Brasil. **Revista de Administração de Empresas**, v. 43, n. 1, p. 1-11, 2003.
- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, v. 12, n. 1, p. 11-32, 2007.
- BARROS, C. M. E.; DA SILVA, P. Y. C.; VOESE, S. B. Relação entre o Custo da Dívida de Financiamentos e Governança Corporativa no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 18, n. 2, p. 7-26, 2015.
- BERTERO, C.O.; KEINERT, T.M.M. A evolução da análise organizacional no Brasil. **Revista Administração de Empresas**, v.34, n.3, p. 81-90, 1994.
- BERTERO, C. O.; BINDER, M. P.; VASCONCELOS, F. C. Estratégia empresarial: a produção científica brasileira entre 1991 e 2002. **Revista de Administração de Empresas**, v. 43, n. 4, p. 48-62, 2003.

- BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem de controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.
- BINO, P. G. D.; SUBASH, S.; RAMANATHAN, A. Concentration in knowledge output: a case of economics journals. **The European Journal of Comparative Economics**, v. 2, n. 2, p. 261-279, 2002.
- BRADFORD, S. On the scattering of papers on scientific subjects in scientific periodicals. **Engineering**, v. 137, n. 193, p. 0, 1934.
- BROOKES, B. C. Bradford's law and the bibliography of science. **Nature**, v. 224, n. 5223, p. 953-956, 1969.
- BUSH, V. As we may think. **Atlantic Monthly**, v. 176, n. 1, p. 101-108, 1945.
- CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A. Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos. **Custos e @gronegócio On-line**, v. 1, n. 1, p. 42-61, 2005.
- CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. A produção acadêmica em custos no âmbito do EnANPAD: Uma análise de 1998 até 2003. In: ANPAD, 28, 2004. Curitiba-PR. **Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**. Curitiba: ANPAD, 2004.
- CARDOSO, R. L.; MENDONÇA O. R. N.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 34-45, 2005.
- CHUNG, K. H.; PAK, H. S.; COX, R. A. K. Patterns of research output in the accounting literature: a study of the bibliometric distributions. **Abacus**, v. 28, n. 2, p. 168-185, 1992.
- COOPER, H. M.; LINDSAY, J. L. L. Research synthesis and meta-analysis. In: NATIONAL CONFERENCE ON RESEARCH SYNTHESIS, 6., 1998. Washington, DC. **Social Science Informing Public Policy**, Washington, DC, 1998.
- GARFIELD, E. Citation indexes for science: a new dimension in documentation through association of ideas. **Science**, v. 122, n. 3159, p. 108-111, 1955.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GROSS, P. L. K.; GROSS, E. M. College libraries and chemical education. **Science**, v.66, n.1713, p.385-389, 1927.
- GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIAS DA INFORMAÇÃO, 6., 2005. Salvador-BA. **Anais...** Salvador-BA: ENANCIB, 2005. Disponível em: <www.cinform.ufba.br/vi_anais/docs/VaniaLSGuedes.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2017.
- HANNEMAN, Robert A.; RIDDLE, Mark. **Introduction to social network methods**. Riverside. CA: University of California, 2005.
- HAYASHI, M. C. P. I.; HAYASHI, C. R. M.; SILVA, A. M.; de MAYCKE, Y. Um estudo bibliométrico da produção científica sobre a educação jesuítica no Brasil colonial. **Biblios: Revista electrónica de bibliotecología, archivología y museología**, v.8, n. 27, p. 1-18, 2007.

- KAYO, E. K.; FAMÁ, R. Teoria de agência e crescimento: evidências empíricas dos efeitos positivos e negativos do endividamento. **Caderno de pesquisas em administração**, v. 2, n. 5, p. 1-8, 1997.
- KAYO, E. K.; TEH, C. C.; BASSO, L. F. C. Ativos intangíveis e estrutura de capital: a influência das marcas e patentes sobre o endividamento. **Revista de administração**, v. 41, n. 2, p. 158-168, 2006.
- LEAL, R., OLIVEIRA, J., SOLURI, A. Perfil da pesquisa em finanças no Brasil. **Revista de Administração de Empresas**, v. 43, n. 1, p. 1-14, 2003.
- LEITE NETO, G. A. Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 12, n. 2, p. 533-554, 2008.
- LOTKA, A. J. The frequency distribution of scientific productivity. **Journal of Washington Academy Sciences**, v. 16, n.12, p. 317-323, 1926.
- MAIA, E. L. Comportamento bibliométrico da língua portuguesa, como veículo de representação da informação. **Ciência da Informação**, Rio de Janeiro, v.2, n.2, p. 99-138, 1973.
- MYERS, S. C. The capital structure puzzle. **The journal of finance**, v. 39, n. 3, p. 574-592, 1984.
- MINARDI, A. M. A. F.; SANVICENTE, A. Z.; ARTES, R.; PEREIRA, A. P. P.; ZAUSNER, F. W. **Estimação do custo de capital de terceiros a valor de mercado para companhias fechadas no Brasil visando uma melhor gestão estratégica de projetos**. São Paulo: Insper, 2007.
- MODIGLIANI, F.; MILLER, M. H. The costs of capital, corporation finance, and the theory of investment. **American Economic Review**, v. 48, n.3, p. 261-297, 1958.
- _____. Corporate income taxes and the cost of capital: a correction. **American Economic Review**, v. 53, n. 3, p. 433-443, 1963.
- MORIKI, A. M. N.; MARTINS, G. A. Análise do referencial bibliográfico de teses e dissertações sobre contabilidade e controladoria. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3., 2003. São Paulo - SP. **Anais...**, São Paulo: USP, 2003.
- MORIN, E. **O método II: a vida da vida**. Porto Alegre: Sulina, 2001.
- MUGNAINI, R.; JANNUZZI, P. de M.; QUONIAM, L. Indicadores bibliométricos da produção científica brasileira: uma análise a partir da base Pascal. **Ciência da Informação**, v. 33, n. 2, p. 123-131, 2004.
- OLIVEIRA, M. C. Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 29, p. 68-86, 2002.
- OTLET, P. **Traité de documentation: le livre sur le livre, théorie et pratique**. Bruselles, Belgium: Ed. Mundaneum, 1934.
- _____. Documentos e documentação: discurso pronunciado no Congresso de Documentação Universal, Paris, 1937. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional (Separata). Disponível em: <www.conexaorio.com/biti/otlet>. Acesso em: 14 jan.de 2017.
- PRITCHARD, A. Statistical bibliography or bibliometrics. **Journal of documentation**, v. 25, n.4, p. 348-349, 1969.

SANTANA, C. M. **Produção do Conhecimento em Contabilidade Social no Brasil (1990 a 2003) uma abordagem bibliométrica**. 2004, 156 f. 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1990.

TOMAZONI, T.; MENEZES, E. A. Estimativa do custo de capital de empresas brasileiras de capital fechado (sem comparáveis de capital aberto). **Revista de administração**, v. 37, n. 4, p. 38-48, 2002.

URBIZAGASTEGUI-ALVARADO, R., OLIVEIRA, M. de. A produtividade dos autores na antropologia brasileira. **DataGramZero-Revista de Ciência da Informação**, v. 2, n. 6, p.8-19, 2001.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da informação**, v. 31, n. 2, p. 152-162, 2002.

VIEIRA, F. G. D. Narciso sem espelho: a publicação brasileira de marketing. **Revista de Administração de Empresas**, v. 43, n.01, p.81-90, 2003.

VOOS, H. Lotka and informationscience. **Journal of the American Society for Information Science**, v. 25, n. 4, p. 270-272, 1974.

WILLIAMS, P. F.; RODGERS, J. L. Patterns of research productivity and knowledge creation at the accounting review: 1967-1993. **The Accounting Historians Journal**, v. 23, n.1, p. 51-88, 1996.

ZEFF, S. A. A study of academic research journals in accounting. **Accounting Horizons**, v. 10, n. 3, p. 158-177, 1996.

ZIPF, G. K. **Human Behaviour and the Principle of Least-Effort**. Cambridge: Addison-Wesley Press, 1949.

A APLICAÇÃO DA FERRAMENTA *KAIZEN* NO SETOR DE AUTOPEÇAS: UMA REVISÃO CONCEITUAL

Cleberton Franceski

Mestre em Tecnologia e Gestão da Inovação
Professor do curso de Administração da Unochapecó
clebertonfranceski@unochapeco.edu.br

Airton José Machado

Graduando em Administração
Acadêmico do curso de Administração da Unochapecó
airton.machado@unochapeco.edu.br

Deividi Adriano Zamban

Graduando em Administração
Acadêmico do curso de Administração da Unochapecó
deividizamban9@gmail.com

Fernando Casagrande

Graduando em Administração
Acadêmico do curso de Administração da Unochapecó
fcasagrande7@gmail.com

Renato Piccinin

Graduando em Administração
Acadêmico do curso de Administração da Unochapecó
renato_slo92@hotmail.com

RESUMO

A ferramenta *kaizen* de melhoria contínua, utilizada por diversas empresas dos mais variados setores, prega que nem um dia pode passar sem que haja ao menos uma melhoria efetiva. Este trabalho trata da aplicação do *kaizen* em indústrias do setor de autopeças. O método utilizado foi um levantamento bibliográfico, no qual foram analisados e selecionados trabalhos publicados nos portais Google Acadêmico, Portal CAPES e Scielo que abordam a aplicação da ferramenta *kaizen* no setor de autopeças. Para a realização deste trabalho foram utilizados 10 (dez) estudos relacionados, em todos eles verificou-se uma significativa melhora nos indicadores econômicos, de qualidade, agilidade na fabricação e no quesito sustentabilidade, além do comprometimento dos colaboradores.

Palavras-chave: *Kaizen*; Indústria de autopeças; Sistema Toyota de produção.

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, a crise econômica onde o Brasil se encontra, afeta praticamente todos os setores, direta ou indiretamente. Com o ramo de autopeças não poderia ser diferente, pois está ligado ao setor automobilístico. O setor de autopeças viveu os dois lados da moeda. Uma parte, a que envolve maior fluxo, é a que sofre mais: as montadoras, que sofreram com as quedas consecutivas nas vendas, momentos delicados e que puxaram todo o setor para baixo. Do outro lado o Setor de Autopeças de reposição onde os resultados foram até positivos. Contudo, Barros (2016) afirma que o setor tem encontrado uma saída e está sofrendo menos em relação aos

demais setores, isso pelo fato de que as pessoas estão deixando de comprar carros novos e trocando as peças antigas com defeitos por peças novas.

A dependência em partes do setor de autopeças em relação ao setor automobilístico é evidente. O cuidado com as competências existentes nas organizações podem assegurar uma visão ampla e sistemática e, se utilizadas na prática de melhoria contínua levam ao aperfeiçoamento contínuo e autossustentado dos processos da produção. Assim, este artigo contribui para ampliar o propósito da coordenação das atividades de melhoria, que passa a ter consciência da importância de aspectos associados ao desenvolvimento de competências para a melhoria da produção.

O *kaizen* é uma metodologia que permite a otimização do início até o fim do processo produtivo. Criado pelo engenheiro Taiichi Ohno com o objetivo de aumentar a produtividade, sem alterar a qualidade do produto, esta ferramenta pode ser definida como um artifício de melhoria contínua. Sua utilização tem o propósito de construir esse ciclo de produção com o melhor resultado possível, visando a maneira correta de produção, para não haver desperdícios e gastos desnecessários (BRIALES, 2005).

No setor de autopeças, o *kaizen* pode ser um bom aliado, com a grande concorrência de mercado existente, as empresas precisam necessariamente ser eficazes ao extremo, a exigência do consumidor sobre a qualidade do produto vem aumentando. Com a utilização desta ferramenta é possível proporcionar oportunidades de melhoria contínua no sistema produtivo, auxiliando no crescimento da qualidade e do mercado das empresas.

Diante do exposto, o objetivo geral do artigo foi realizar uma pesquisa conceitual com relação à aplicação da ferramenta *kaizen* em empresas atuantes no setor de autopeças, com finalidade de melhoria contínua ao setor e conseqüentemente uma produção em maior quantidade sem afetar sua qualidade. Para atender o objetivo de apresentar de que maneira e quais os resultados alcançados em decorrência de sua aplicação, definiu-se o seguinte problema de pesquisa: Quais contribuições resultaram da aplicação do *kaizen* no setor de autopeças?

Este trabalho está estruturado da seguinte maneira, primeiramente é apresentada a introdução com uma breve apresentação do trabalho, a fundamentação teórica, a qual se buscou os autores para dar embasamento, bem como se apresentou estudos correlatos sobre a aplicação da ferramenta. Também, desenvolveram-se os procedimentos metodológicos e a síntese, onde são condensados os resultados alcançados, e finalmente são apresentadas as considerações finais e referências.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Conforme Shingo (1996), o sistema de produção enxuta surgiu no Japão ao final da década de 50 e foi aplicado na montadora de veículos Toyota, que atualmente é uma das maiores e melhores do mundo. O sistema foi criado com o propósito de uma produção diferenciada, contando com melhorias, rapidez e obtendo maior qualidade com menos desperdícios.

Womack et al. (1992) discorre sobre a dificuldade que a empresa encontrou para continuar a produção após a segunda guerra mundial. Diante disso, buscou uma forma de lidar com a precariedade na mão de obra, a devastação da economia e entre outros fatores que foram prejudicados devido ao acontecimento da guerra.

Taiichi Ohno (1988) após relatar todas essas dificuldades pós-guerra, resolveu implantar o sistema Toyota de produção (STP). Ohno gostava do sistema de produção em fluxo do fordismo, mas ele não apoiava o grande estoque existente, e sua forma de produzir que não era diversificada. Foi analisando isso que Ohno decidiu buscar uma forma de melhorar esse sistema, flexibilizando e diminuindo custos de produção, pois em seu pensamento, o sistema fordista não trabalhava de forma que ocorresse um bom resultado.

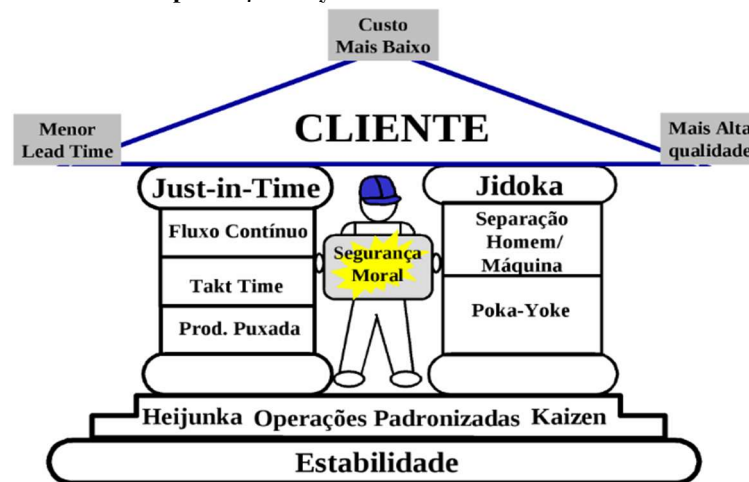
Segundo Ferro (1990), esse sistema teve uma aceitação e adoção no mundo todo. Apesar dos melhores resultados do Sistema Toyota de Produção estar na produção em massa, isso não

impede que esse sistema de produção enxuta possa ser implantado em qualquer outro tipo de produção. As principais características do STP segundo Maximiano (2005) são evitar custos muito altos, e mesmo assim manter mão de obra funcional e qualificada. Outra característica importante é a utilização de um sistema puxado de produção, ou seja, o controle do que e quanto produzir é determinado pela demanda do mercado, aumentando a flexibilidade e rapidez na produção, evitando desperdícios.

2.1 Os pilares de sustentação do sistema de produção Toyota: *just-in-time* e autonomia

Há diversas maneiras de representar a estrutura do Sistema de Produção Toyota. Conforme Shingo (1996), o objetivo da Toyota é responder da melhor maneira às necessidades do cliente, fornecendo produtos e serviços da mais alta qualidade, ao mais baixo custo e no menor tempo de produção (lead time) possível. Antunes et al. (2008) assegura que tudo isso é acompanhado de preocupações fundamentais dos órgãos de gestão das empresas em relação ao ambiente de trabalho onde a segurança e a moral dos trabalhadores estão entre as prioridades. A Figura 1 ilustra o STP com os seus dois pilares – *Just in time* e *Jidoka* – e outros componentes essenciais do sistema.

Figura 1: Estrutura do sistema de produção Toyota



Fonte: Ghinato, 1996.

2.1.1 Autonomia

Ainda em conformidade com a figura 1 em 1926 Sakichi Toyoda cria um tear preparado para suspender a produção assim que um fio se rompesse ou a quantidade desejada fosse atingida, evitando assim a superprodução e a fabricação de produtos defeituosos. Deste modo, tornou-se possível que um único trabalhador supervisionasse várias máquinas simultaneamente. Com o propósito de aumentar a produtividade diminuindo o número de trabalhadores nas fábricas, este sistema foi implantado na Toyota, dando origem a autonomia ou *jidoka* (GHINATO, 1996; OHNO, 1997).

A palavra *jidoka* tem sua origem na língua japonesa ao unir o ser humano ao termo automação, ou melhor, automação com toque humano (BAUDIN, 2007). De acordo com Shingo (1996), *jidoka* significa máquinas inteligentes, fazendo menção a capacidade de a máquina detectar falhas no processo. Sendo assim, um dos meios de corte de custos, em consequência da diminuição da dependência da máquina em relação ao ser humano.

A autonomia tem por finalidade evitar a geração de defeitos e a sua propagação na produção, não somente em processos mecanizados, estendendo-se também em operações manuais, além de cessar a produção quando a quantidade programada for atingida. É uma

ferramenta que permite averiguar as anormalidades no processo produtivo no momento em que eles acontecem (MONDEN, 1984; GHINATO, 1996; OHNO, 1997).

Segundo Ohno (1997), a autonomia atua diretamente no combate de dois dos desperdícios mais comuns na manufatura, superprodução e produtos defeituosos. A superprodução quantitativa é evitada graças aos controles de quantidade, que são estipulados através de um planejamento do volume total de produção, ao atingir o montante a produção é suspensa. A eliminação dos produtos defeituosos se dá pelo fato de que a produção é interrompida no momento em que ocorre alguma anormalidade.

De acordo com Ghinato (1996), com a aplicação da autonomia, também, pode-se citar a eliminação de perdas com estoque, que está relacionada com a eliminação de perdas por superprodução, e perdas por espera, que são tratadas através da função de controle, onde o trabalhador não precisa estar o tempo todo ao lado do equipamento, assim liberando o operador para realizar outras tarefas. O *Just in time* tem uma função parecida, pois busca reduzir os estoques e controlar a produção da melhor maneira possível, procura manter a agilidade e a qualidade trabalhando juntas, pois desta forma é alcançado seu objetivo, que é uma produção sem avarias.

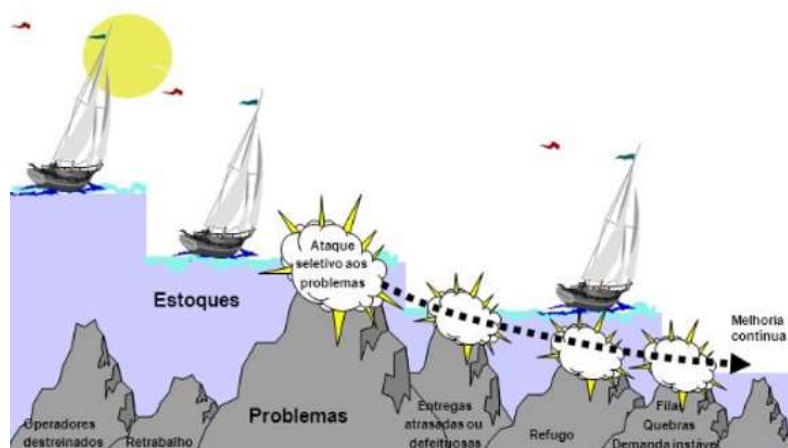
2.1.2 *Just in time*

Just in time é um termo inglês, que significa “na hora certa” ou “momento certo”. Segundo Corrêa (2009), surgiu no Japão nos meados da década de 70, seu idealizador cujos trabalhos foram aplicados na Toyota Motor Company foi Taiichi Ohno, o qual buscava um sistema de administração que coordenasse a produção com a demanda estabelecida.

O JIT é apresentado como uma ferramenta de melhoria contínua dos sistemas produtivos, relacionado diretamente com a redução de estoques (CORRÊA; GIANESI, 1993; SLACK; CHAMBERS; JOHNSTON, 2002). Seu conceito é focado exclusivamente na característica de colocar o componente certo na hora certa e no lugar correto, enaltecendo que toda atividade que consome recursos e não agrega valor ao produto é considerado desperdício (CORREA; CORREA, 2009).

O sistema JIT tem como objetivo a redução de estoques, de modo que os problemas fiquem visíveis e possam ser eliminados prioritariamente. Realiza isso exaltando duas metas fundamentais: a melhoria contínua e o ataque constante aos desperdícios, onde a principal perseguição dá-se ao mecanismo de redução de estoques, os quais tendem a camuflar os problemas de produção como ilustra a Figura 2.

Figura 2: Reduzindo os estoques para expor os problemas do processo



Fonte: Adaptado de Correa e Correa (2009)

Conforme ilustrado na Figura 2, o estoque e o investimento são representados pela água, que encobre as pedras no fundo, representando diversos problemas no processo produtivo.

Reduzindo os estoques, o nível da água baixará tornando visível os problemas que quando eliminados proporcionam um fluxo mais moderado da produção com menos necessidade de estoques, deste modo a produção flui sem interrupções.

Para Correa e Correa (2009), esta filosofia composta por práticas gerenciais pode ser aplicada em qualquer lugar do mundo, algumas expressões abaixo são usadas geralmente para traduzi-la, dentre elas: produção sem estoques, melhoria contínua dos processos, eliminação dos desperdícios, manufatura de fluxo contínuo, esforço contínuo na resolução de problemas. O *kaizen* tem a função de acomodar todas essas funções citadas acima, garantindo uma produção facilitada, organizada e de qualidade, promovendo melhorias em toda organização.

2.2 *Kaizen*

Kaizen, palavra japonesa que significa melhoria, é uma ferramenta cuja aplicação consiste em um conjunto de atividades desenvolvidas em um determinado setor do local de trabalho para melhorar as operações e o ambiente (PAUL BRUNET; NEW, 2003).

Kaizen é uma ferramenta usada pelas empresas para um melhor aproveitamento de matéria prima e tempo, visa qual a melhor forma de fazer o produto e como menor desperdício possível. Pode ser implantado em vários setores, mas é usado principalmente na produção, pois trabalha buscando uma grande qualidade nos seus produtos, pois trabalha buscando uma grande qualidade nos seus produtos, e assim criando uma maior satisfação e finalidade dos consumidores (BRIALES, 2015).

De acordo com Imai (1994), *Kaizen* não significa somente melhoramento e sim melhoramento contínuo, tanto na vida pessoal quanto na vida profissional. Quando aplicado no ambiente de trabalho este melhoramento contínuo envolve toda a pirâmide hierárquica.

O desenvolvimento da melhoria contínua traz importantes vertentes que traduzem o seguimento da metodologia *Kaizen*, tais como uma força de trabalho racional, a inovação, eliminação de desperdícios, padronização, sistema *just in time*, dentre outros. A partir do uso efetivo destas vertentes, podemos dizer que a organização está buscando um processo de melhoria contínua (IMAI, 1992).

Ademais a melhoria contínua consiste em um envolvimento de todas as pessoas da organização, em busca de melhorar os procedimentos e processos da empresa de forma constante. Desta maneira desenvolve-se uma organização suscetível a mudanças e com maior planejamento (MORAES et al., 2003).

Para Hirata (1993) a principal contribuição da melhoria contínua é a sua capacidade de gerar um ambiente de comprometimento com as metas, criando um forte clima organizacional para a realização dos trabalhos, dando ênfase no trabalho em equipe para alcançar um objetivo comum.

Briales (2005) destaca que uma das consequências mais significativas da implantação da filosofia *Kaizen* é o constante desejo pela resolução dos problemas da empresa, desenvolvendo uma cultura organizacional onde todos podem assumir livremente essas dificuldades, desde a presidência até os níveis mais baixos.

Segundo Slack et al. (1997), não importa o quão bem conduzidas são as operações, sempre há pontos que podem ser melhorados, porém, para que isto ocorra é necessário alguma forma de medida de desempenho. Depois de definido o ponto a ser melhorado, deve ser analisado a operação e as estratégias para desenvolver o processo.

Imai (1994) aponta dez mandamentos que devem ser seguidos ao aplicar a ferramenta *Kaizen*, são eles: O desperdício deve ser eliminado, as melhorias devem ser feitas continuamente, Todos os colaboradores devem estar envolvidos, desde a base até o topo da pirâmide hierárquica, não é necessária grande aplicação de capital para o aumento de produtividade, é uma estratégia barata, a aplicação não se restringe somente a cultura japonesa, pode ser aplicado em qualquer lugar, apoia-se em gestão visual, na total transparência dos

procedimentos, processos e valores, tornando os problemas visíveis aos olhos de todos, focaliza a atenção no local onde realmente se cria valor, focaliza a atenção no local onde realmente se cria valor, orienta-se para os processos, prioriza-se as pessoas, o principal esforço de melhoria deve vir de uma nova mentalidade e estilo de trabalho das pessoas, o lema primordial da aprendizagem organizacional é aprender fazendo.

Conforme Siqueira (2005), o *Kaizen* pode ser considerado um complemento às condutas da reengenharia. Enquanto a reengenharia viabiliza a melhoria através da inovação, o *Kaizen* promove a melhoria através da eliminação dos problemas dos processos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método utilizado para a realização deste estudo foi um levantamento bibliográfico voltado à utilização da ferramenta *kaizen* em empresas do setor de autopeças. Foi realizada pesquisa da literatura utilizando-se as bases de dados eletrônicos Google Acadêmico, Portal CAPES e Scielo, a partir dos termos *KAIZEN* e autopeças, expressos no título e nas palavras-chave dos referidos trabalhos.

A pesquisa abrangeu trabalhos publicados entre 2000 e 2016 que mencionassem indústrias do setor de autopeças e a utilização da ferramenta *kaizen*. Após, foi realizado um novo levantamento bibliográfico, a fim de selecionar os trabalhos a serem utilizados.

O Quadro 1 apresenta os portais utilizados para a seleção dos artigos, bem como o ano de publicação e seus respectivos autores.

Quadro 1: Portais utilizados para a seleção dos artigos

Portal	Quantidade	Ano da publicação	Autores
Scielo	2	2014	Jorge Iván Pérez Rave, Daniel Andrés La Rotta Forero e Carlos Andrés Vera Garcés
		2013	António Miguel Vieira Moreira
Google Acadêmico	6	2013	Eliane Domingos Amaral,
		2008	Argélio Lima Paniago
		2003	Melissa Mesquita e Dário Henrique Alliprandini
		2006	Robson Rebechi
		2011	Vanessa Simões Vieira e Ana Cristina de Faria
		2006	Daniel Jugend, Sergio Luiz da Silva e Glauco Henrique de Souza
Portal Capes	2	2006	Gerson Invernizzi
		2008	Katsuki Aoki

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Por fim, posterior a explanação e discussão da ferramenta *kaizen* e sua aplicação no setor de autopeças, elaborou-se um quadro síntese no qual são apresentados o ramo, setor e quais os resultados alcançados decorrente da aplicação desta metodologia.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Aplicações de *kaizen* no setor de autopeças

Nos estudos de Paniago (2008), intitulado *Kaizen – Implementação na indústria de autopeças: resultados na redução das perdas na área produtiva*, cujo objetivo é apresentar como as empresas do setor de manufatura de autopeças no Brasil utilizam a metodologia *kaizen*, qual o entendimento que possuem sobre o tema e quais os resultados efetivos alcançados.

Pode ser observado que a aplicação da metodologia *kaizen* produziu resultados financeiros positivos diretos, além de resultados indiretos, principalmente aqueles relacionados à melhoria da motivação e participação pessoal. Também foi constatado que existem condições nas empresas que proporcionam o sucesso da implantação, como a participação da liderança da fábrica e da alta gerência.

Conforme Amaral (2013), intitulado Ganhos ambientais e econômicos na redução de consumo de aço em uma indústria de autopeças pela aplicação da filosofia *kaizen*, cujo objetivo deste trabalho é apresentar, a partir da filosofia *kaizen*, o ganho financeiro da economia de aço e, assim, demonstrar os ganhos ambientais provocados pela redução de aço, em uma indústria de autopeças, visando contribuir para a sustentabilidade.

Como resultado o artigo apresenta ganho financeiro refletindo diretamente em ganho ambiental, visto que quando há economia de aço na empresa que utiliza, não há contaminação do ar, solo e água por parte da empresa produtora. A certificação de que o descarte de resíduos sólidos, líquidos e gasosos obtenha um final adequado, resultando em grandes impactos socioambientais. Este trabalho contribui para o incentivo contínuo das melhorias no consumo de aço, no que se refere ao meio ambiente.

Nos estudos de Alliprandini e Mesquita (2003), intitulado Competências essenciais para melhoria contínua da produção: um estudo de caso em empresas da indústria de autopeças, cujo objetivo é identificar a melhoria no setor de produção, visando o uso de ferramentas adequadas para ocorrer a melhoria contínua da melhor forma e que ocorra o melhor resultado possível. Ainda apresenta um debate sobre a seriedade da gestão de melhoria com acostamento na gestão de competências, apontando avaliar o melhoramento contínuo na produção da empresa.

Observou-se que as competências estão de uma forma ou de outra, presentes na organização, mas nenhuma atividade é conduzida para geri-las. Deste modo, um modelo de gestão com base em competências para melhoria contínua poderia ser utilizado como guia referencial, permitindo ao gestor da melhoria contínua alavancar seu potencial, tanto na eficiência da realização de suas atividades quanto na eficácia em relação aos objetivos da organização.

Segundo Jugend, Silva e Mendes (2006), no artigo intitulado O método *kaizen* como forma de aprimoramento do desempenho empresarial: a sistemática adotada em uma multinacional do setor de autopeças, cujo objetivo é apresentar o mecanismo empregado por uma empresa multinacional do setor de autopeças para gerenciar a ferramenta *kaizen*. Procurou-se expandir o conhecimento e auxiliar a prática de gestão a estudiosos e praticantes interessados em entender seu conceito e aplicar o método.

O principal resultado apresentado é o comprometimento da alta administração e os efeitos obtidos em curto período de tempo. Elementos estes fundamentais para a credibilidade e efetividade do *kaizen*, gerando assim benefícios operacionais para a empresa. Contudo notou-se que os eventos *kaizen* proporcionam benefícios em relação a maior capacidade competitiva para a empresa, isto é, de forma que seu modelo de gestão baseado na melhoria contínua pode ser lançado e adaptado para diversos tipos de empresas seja ela manufaturada ou de serviços, de pequeno, médio ou grande porte.

Nos estudos de Forero, Garcés e Rave (2014), intitulado *Superando el síndrome del “enemigo externo” en una firma autopartista a través del kaizen*, cujo objetivo é solucionar dois problemas que estão ocorrendo em uma empresa no setor de autopeças, o desperdício de tempo de espera causado por falta de suprimento e desperdício de defeitos em folhas impressas.

O impacto decorrente da implantação da ferramenta *kaizen* foi satisfatório, pois através da implementação de ações baseadas na criatividade, no senso comum, no consenso e na participação dos funcionários, os indicadores associados com os problemas foram melhorados.

O desperdício de tempo de espera causado por falta de suprimento e desperdício de defeitos em folhas impressas apresentou redução de 87% e 60,5% respectivamente.

Nos estudos de Moreira (2013), intitulado *Aplicação da metodologia kaizen em gestão de armazém de peças*, no qual teve como objetivo a implementação da metodologia *kaizen* na empresa AS Parts, de modo a atingir a filosofia interna de melhoria contínua.

A aplicação da ferramenta *kaizen* culminou em diversos resultados positivos, tais como a redução de tempo para a realização de algumas atividades, gerou um ambiente mais limpo e organizado, reduziu o esforço do *picker*, além de alcançar a motivação dos colaboradores.

Nos estudos de Aoki (2008), intitulado *Transferring kaizen activities to over seas plants in China*, cujo objetivo é analisar as práticas de gestão em empresas onde se utiliza a metodologia *kaizen* e transferi-las para indústrias no exterior. Com intuito de proporcionar uma maior compreensão das capacidades organizacionais que facilitam uma inovação incremental em toda a organização.

Os resultados da análise comparativa mostram algumas características comuns das práticas de gestão em casos bem sucedidos: utilizaram ativamente sistemas de sugestão baseados em equipes e não em sistemas individuais; Eles tinham práticas de recursos humanos que enfatizavam a importância de ter trabalhadores multifuncionais; E os gestores de casos bem sucedidos realizaram visitas ao chão de fábrica para verificar os processos de trabalho todos os dias.

Nos estudos de Rebechi (2006), intitulado *Sistema Operacional Kaizen: Um Estudo de Caso sobre a Implantação do Sistema Operacional Oriental em uma Empresa Ocidental*, cujo objetivo foi apresentar e discutir a metodologia *kaizen* aplicada em uma empresa ocidental do setor de autopeças, referenciando os diversos indicadores de desempenho como pilares de sustentação para a garantia de sucesso da metodologia.

Constatou-se que as variáveis que influenciam o processo de implantação da metodologia *Kaizen* na empresa foram a cultura e a resistência a mudanças. Observa-se que estas variáveis são determinantes, quando bem gerenciadas, para a efetividade da implementação. Dessa forma, tem-se que a metodologia aplicada é efetivamente promissora, contudo, depende essencialmente das mudanças de hábitos e costumes dos membros da organização.

Nos estudos de Invernizzi (2006), intitulado *O sistema lean de manufatura aplicado em uma indústria de autopeças produtora de filtros automotivo*, cujo objetivo é analisar em qual proporção a implantação do método *kaizen* afeta o desempenho da empresa Lean de manufatura produtora de filtros automobilísticos.

Com a implantação do Sistema Toyota de Produção, no qual a principal ferramenta utilizada foi a metodologia *kaizen*, conseguiu-se atingir os resultados alcançados norteando os índices da empresa como padrão mundial consequentemente contribuindo para se manter líder no mercado onde atua.

Nos estudos de Faria e Vieira (2011), intitulado *Redução de custos sob a ótica da manufatura enxuta em empresa de autopeças*, cujo objetivo desse artigo é investigar a perda nas operações com movimentações, em um setor, que não agrega valor, e também buscar alternativas para reduzir essas perdas por meio de ferramentas para alcançar redução de custos. Utilizou-se o método *kaizen* em uma empresa de autopeças onde foram implantadas as ferramentas 5W1H, os 5S's, Diagrama de Causa e Efeito, Ciclo PDCA e a matriz de perdas. Houve mudança no layout, além de mudança de processo, máquinas, transportes, entrega e gestão dos materiais.

Os resultados alcançados geraram um aumento da produtividade, a diminuição do tempo ciclo, diminuíram-se dois operários por turno, reduzindo o custo com mão de obra direta. A mensuração do custo de transformação em que se identificaram as principais perdas e indicaram as células de produção separando as perdas resultantes das perdas casuais. Com as melhorias e

redução de perdas e desperdícios, a empresa pode diminuir seu preço de venda, melhorar a qualidade do produto e as condições de seus funcionários, ampliar a segurança e diminuir o tempo de entrega.

4.2 Síntese

O Quadro 2 apresenta uma síntese efetuada a partir da análise conceitual dos trabalhos abordados anteriormente.

Quadro 2: Síntese da aplicação da ferramenta *Kaizen* no setor de autopeças

Ramo	Área	Resultados	Limitações/Desvantagens	Fator chave para o sucesso
Compressores, baterias, parafusos, transmissões, filtros, usinagem de metais, bombas de óleo e água, vidros e pneus.	Produção	Foram alcançados resultados financeiros positivos diretos, além de resultados indiretos, principalmente aqueles relacionados à melhoria da motivação e participação pessoal (PANIAGO, 2008).	É necessário haver mudanças culturais e comportamentais para o sucesso da metodologia <i>kaizen</i> , o que requer grande participação do setor de recursos humanos.	Participação da liderança da fábrica e da alta gerência
Estruturas metálicas para bancos	Produção	A aplicação da ferramenta foi viável e contribuiu diretamente para a melhoria dos processos bem como para o ganho financeiro e menor agressão ao meio ambiente (AMARAL, 2013).	O estudo não apresentou limitações.	Criação de uma equipe responsável pelas ações de planejamento, execução e medição da melhoria contínua.
Baterias, injeção eletrônica e rodas	Produção	Observou-se que as competências estão de uma forma ou de outra, presentes na organização, mas nenhuma atividade é conduzida para geri-las. Deste modo, um modelo de gestão com base em competências para melhoria contínua poderia ser utilizado como guia referencial, permitindo ao gestor da melhoria contínua alavancar seu potencial, tanto na eficiência da realização de suas atividades quanto na eficácia em relação aos objetivos da organização (ALLIPRANDINI; MESQUITA, 2003).	O rompimento dos paradigmas culturais pode levar muito tempo.	Os funcionários de chão-de-fábrica são os responsáveis pelas práticas de melhoria contínua. Para manter o nível de participação dos funcionários as empresas realizam premiações.
Módulos de ventilação, aquecimento e ar-condicionado, sistemas de resfriamento de motor, compressores, painéis de	Produção	O principal resultado observado é que o comprometimento da alta administração e os resultados obtidos em curto período de tempo são elementos fundamentais para a credibilidade e efetividade do <i>kaizen</i> , gerando consequentemente benefícios	O estudo não apresentou limitações.	Comprometimento da alta administração.

instrumentos, radiadores e módulos de <i>air bags</i>		operacionais (JUGEND; SILVA; MENDES, 2006).		
Autopeças	Produção e escritório	A implantação da metodologia <i>kaizen</i> na questão do desperdício de tempo de espera causado por falta de suprimento e desperdício de defeitos em folhas impressas apresentou redução de 87% e 60,5% respectivamente (FORERO; GARCÉS; RAVE, 2014).	A necessidade de manter o compromisso, motivação, criatividade, aprendizagem e participação dos trabalhadores.	Comprometimento de todos os colaboradores.
Componentes mecânicos e carroçaria automóvel	Armazém	Foi possível alcançar ganhos substanciais na redução de tempo de realização das tarefas, organização e motivação dos colaboradores (MOREIRA, 2013).	Alteração do paradigma de funcionamento da empresa.	A mudança de atitude e empenho por parte dos colaboradores.
Autopeças	Gestão	Constatou-se que empresas que obtiveram sucesso na implantação da ferramenta <i>kaizen</i> possuem algumas características em comum, como: utilizaram ativamente sistemas de sugestão baseados em equipes e não em sistemas individuais; As práticas de recursos humanos que enfatizavam a importância de ter trabalhadores multifuncionais; E os gestores de casos bem sucedidos realizaram visitas ao chão de fábrica para verificar os processos de trabalho todos os dias (AOKI, 2008).	O estudo não apresentou limitações.	Sistemas de sugestão baseados em equipes e não em sistemas individuais; práticas de recursos humanos que enfatizavam a importância de ter trabalhadores multifuncionais; e as visitas dos gestores ao chão de fábrica para verificar os processos de trabalho todos os dias.
Autopeças	Produção	Constatou-se que as variáveis que influenciaram o processo de implantação da metodologia <i>Kaizen</i> na empresa foram a cultura e a resistência a mudanças. Verificou-se que estas variáveis são determinantes para o sucesso da aplicação da ferramenta (REBECHI, 2006).	Resistência às mudanças dos colaboradores da instituição.	Depende essencialmente das mudanças de hábitos e costumes dos membros da organização.
Filtros automobilísticos	Produção	Com a implantação do Sistema Toyota de Produção, no qual a principal ferramenta utilizada foi a metodologia <i>kaizen</i> , conseguiu-se atingir os resultados alcançados norteando os índices da empresa como padrão mundial	O estudo foi realizado em uma empresa de manufatura de produtos em série, não se aplica a empresas de fluxo contínuo.	Mudanças culturais, mudança de conceitos e a forma de gerenciamento da equipe de manutenção.

		consequentemente contribuindo para se manter líder no mercado onde atua (INVERNIZZI, 2006).		
Sistemas e componentes para veículos automotores	Produção	Os resultados alcançados geraram um aumento da produtividade, a diminuição do tempo ciclo, diminuíram-se dois operários por turno, reduzindo o custo com mão de obra direta (FARIA; VIEIRA, 2011).	Os resultados positivos não podem servir de padrão para todas as indústrias do segmento, pois o estudo de caso não reflete a mesma realidade das demais empresas.	Aplicação da metodologia World Class Manufacturing (WCM) para a identificação e priorização de perdas, para desta forma, aplicar a ferramenta <i>kaizen</i> em um ponto específico.

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Em grande parte dos trabalhos abordados anteriormente, ficou evidenciado que além do comprometimento e empenho de todos os envolvidos no processo de melhoria contínua, é necessário romper alguns paradigmas, mudando a cultura organizacional, para alcançar os resultados positivos tão desejados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo relatar a aplicação da ferramenta *kaizen* em empresas atuantes no setor de autopeças. Apresentou-se a maneira no qual a ferramenta é utilizada e consequentemente os resultados atingidos, de forma a disseminar o conhecimento e auxiliar a difusão dessa prática de gestão a estudiosos e praticantes interessados em aprimorar ou aplicar esse método.

Dentre os principais resultados decorrentes da aplicação do *kaizen* nos trabalhos selecionados, pode-se destacar uma melhora significativa nos indicadores econômicos de qualidade, na agilidade de fabricação, sustentabilidade e contribui para o comprometimento dos colaboradores dentro da organização.

Contudo, é notório que a ferramenta *kaizen* proporciona benefícios em termos de maior capacidade competitiva para as empresas praticantes, de forma que seu modelo de gestão de melhoria contínua pode ser propagado e adaptado para diversos tipos de empresas, sejam de manufatura ou de serviços, de pequeno, médio ou grande porte.

A aplicação da metodologia *kaizen* traz diversas vantagens para as organizações que a utilizam, diferenciando-as das demais. Porém, para desfrutar dos benefícios proporcionados por esta metodologia, é essencial a mudança da cultura organizacional, empenho e comprometimento dos colaboradores da organização. Por fim, sugere-se que estudos futuros apresentem a aplicação do *kaizen* em um número maior de empresas, trazendo dados estatísticos dos resultados obtidos.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Eliane Domingos do et al. **Ganhos ambientais e econômicos na redução de consumo de aço em uma indústria de autopeças pela aplicação da filosofia *kaizen***. 2013.
- ANTUNES, J. et al. **Sistemas de produção**. Porto Alegre: Bookman, 2008.

AOKI, Katsuki. Transferring Japanese *kaizen* activities to overseas plants in China. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 28, n. 6, p. 518-539, 2008.

BARROS, M. **Cresce a procura por autopeças com a crise da indústria automobilística**, 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2016/03/cresce-procura-por-autopecas-com-crise-do-setor-automobilistico.html>>. Acesso em: 23 set. 2016.

BAUDIN, M. **Working with machines: the nuts and bolts of lean operations with Jidoka**. New York: Productivity Press, 2007.

BRIALES, Julio Aragon. **Melhoria contínua através do Kaizen: estudo de caso Daimlerchrysler do Brasil**. 2005. 156f. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão da Qualidade Total) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2005.

CORRÊA, Henrique L., GIANESI, Irineu G. N. **Just in time MRP II e OPT: um enfoque estratégico**. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Just in time MRP e OPT: um enfoque estratégico**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DE TOLEDO PARDI, Ricardo Cesar. **Aplicação de um kaizen para redução de tempo de produção da célula de fabricação da mola do bico injetor bosch**. 2008.

FERRO, J. R. Aprendendo com o “Ohnoísmo” (produção flexível em massa): lições para o Brasil. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, v. 30, n. 3, jul./set. 1990.

GHINATO, P. **Sistema Toyota de produção: mais do que simplesmente just-in-time**. Caxias do Sul: EDUCS, 1996.

HIRATA, Helena (Org.). **Sobre o “modelo” japonês**. São Paulo: Edusp, 1993.

IMAI, M. **Kaizen: a estratégia para o sucesso competitivo**. 5. ed. São Paulo: IMAM, 1994, 236 p.

INVERNIZZI, Gerson et al. **O sistema Lean de manufatura aplicado em uma indústria de autopeças produtora de filtros automotivos**. 2006.

JUNGEND, Daniel; SILVA, Sérgio L.; MENDES, Glauco HS. O método *kaizen* como forma de aprimoramento do desempenho empresarial: a sistemática adotada em uma multinacional do setor de autopeças. In: **Simpósio de Engenharia de Produção**. 2006.

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Teoria geral da Administração: da revolução urbana à revolução digital**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MESQUITA, Melissa; ALLIPRANDINI, Dário Henrique. Competências essenciais para melhoria contínua da produção: estudo de caso em empresas da indústria de autopeças. **Gestão & Produção**, v. 10, n. 1, p. 17-33, 2003.

MONDEN, Y. **Sistema Toyota de produção**. São Paulo: IMAM, 1984.

MORAES, R. F.; SILVA, C. E. S.; TURRIONI, J. B. Filosofia *Kaizen* aplicada em uma Indústria Automobilística. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23., 2003. Rio de Janeiro. **Anais...** Ouro Preto: ABEPRO: 2003.

MOREIRA, António Miguel Vieira. **Aplicação da metodologia *Kaizen* em gestão de armazém de peças**. 2013. Tese de Doutorado. Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Engenharia do Porto, 2013.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OHNO, T. **O sistema Toyota de produção: além da produção em larga escala**. Porto Alegre: Bookman, 1997.

PANIAGO, Argélio Lima. **KAIZEN - Implementação na indústria de autopeças: resultados na redução das perdas na área produtiva**. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2008.

RAVEA, Jorge Iván Pérez; FOREROB, Daniel Andrés La Rotta; GARCÉSC, Carlos Andrés Vera. Superando el síndrome del “enemigo externo” en una firma autopartista através del *kaizen*. **Production**, v. 24, n. 4, p. 957-968, 2014.

PAUL BRUNET, Adam; NEW, Steve. *Kaizen* in Japan: an empirical study. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 23, n. 12, p. 1426-1446, 2003.

REBECHI, Robson. **Sistema operacional *Kaizen*: um estudo de caso sobre a implantação do sistema operacional oriental em uma empresa ocidental**. Disponível em: <www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/868_Sistema%20Operacional%20Kaizen.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2017.

SHARMA, A. MOODY, P. E. **A máquina perfeita: como vencer na nova economia produzindo com menos recursos**. Trad. Maria Lúcia G. Leite Rosa. 1.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

SHINGO, S. **O sistema Toyota de produção: do ponto de vista da engenharia de produção**. Tradução de Eduardo Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1996.

SIQUEIRA, J. **O sistema de custos como instrumento de apoio ao processo decisório: um estudo multicaso em indústrias do setor metal-mecânico da Região Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul**. 2005. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania)- Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul – UNIJUÍ, 2005.

SLACK, N. et al. **Administração da Produção**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 2002.

VIEIRA, V. S.; DE FARIA, A. C. Redução de custos sob a ótica da manufatura enxuta em empresa de autopeças. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2011.

WOMACK, J. P.; JONES, D. T.; ROOS, D. **A máquina que mudou o mundo**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

GOVERNANÇA EM ARRANJOS EMPRESARIAIS: UM ESTUDO BIBLIOGRÁFICO

Ana Cláudia Lara do Prado

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó/SC
analara@unochapeco.edu.br

Anni Kellen Cunico

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó/SC
anni@unochapeco.edu.br

Beno Nicolau Bieger

Doutor em Engenharia Florestal – UFPR/PR
beno@unochapeco.edu.br

RESUMO

Frente a um cenário crescente de competitividade, diversas empresas têm se organizado conjuntamente para formar os chamados Arranjos Empresariais, que tem como um dos seus objetivos a gestão compartilhada, a fim de alcançar vantagens competitivas. Este artigo partiu da necessidade de investigar os aspectos teóricos sobre governança nestes aglomerados empresariais. Trata-se de uma pesquisa descritiva e bibliográfica com abordagem qualitativa, a qual buscou coletar nas fontes pertinentes, definições e características sobre governança nas cadeias produtivas, arranjos produtivos locais, clusters, redes e consórcios. Indiretamente, este estudo também contribuiu para caracterização dos arranjos pesquisados. A partir da literatura estudada, discute-se acerca destes arranjos, a fim de criar uma estrutura de análise importante para a compreensão das diversas formas de governança.

Palavras-chave: Governança; Competitividade; Arranjos empresariais.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas duas décadas, a governança das organizações passou a ser um tema de interesse para estudiosos de diversas áreas. Apesar de ainda carecer de um quadro teórico e haver a necessidade de trabalhos teóricos e empíricos para desenvolvimento, evolução e crítica (RODRIGUES; MALO, 2006), a governança tem sido alvo de crescentes discussões em virtude da grande importância para os diferentes setores (HUMPHREY; SCHMITZ, 2000).

No meio empresarial o assunto vem sendo cada vez mais enfaticamente discutido, devido ao elevado custo de capital, a baixíssima profissionalização das companhias dos países emergentes e a necessidade de privatização de empresas estatais. Além disso, a qualidade da governança tem sido o foco em qualquer discussão mais séria sobre as recentes crises empresariais (MARTIN; SANTOS; DIAS, 2004).

As mudanças na economia mundial têm levado as empresas a buscarem novas ideias, ferramentas e métodos a fim de aperfeiçoar sua gestão e melhorar seu desempenho produtivo. Frente a um cenário acirrado de competitividade, as empresas têm criado elos de cooperação entre elas com a intenção de promover espaços de maiores oportunidades de investimentos e aquisições de tecnologias. Diversas empresas têm se organizado conjuntamente para formar os chamados Arranjos Empresariais, que tem como um dos seus objetivos criar ou consolidar vantagens competitivas entre membros que os compõe, compartilhando a sua gestão.

Os diversos tipos de arranjos empresariais têm como grande desafio a governança, que caracteriza e define a forma que as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas. O envolvimento dos diferentes atores tais como: sócios, conselho de

administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas se torna fator crucial para o sucesso da organização.

Neste viés, o objetivo deste estudo é investigar os aspectos teóricos sobre governança nas cadeias produtivas, arranjos produtivos locais, clusters, redes e consórcios. É importante entender a governança nos diversos conceitos e modelos para que uma estratégia de gestão possa ser planejada e explorada de forma mais eficaz e eficiente nas organizações.

O artigo é estruturado em introdução, revisão da literatura, procedimentos metodológicos, discussão entre os arranjos empresariais e governança, considerações e conclusões.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Na seção a seguir será apresentada a revisão da literatura sobre governança, considerando uma breve contextualização do tema e a abordagem no que diz respeito aos Arranjos Empresariais: Cadeias Produtivas, Arranjos Produtivos Locais, Clusters, Redes e Consórcios.

2.1 Contextualização de governança

A governança é o ato de organizar transações da companhia de forma a protegê-las contra riscos de oportunismo. Pode-se dizer que uma estrutura de governança são os recursos que a empresa dispõe e os mecanismos de governança são os instrumentos administrativos utilizados para concluir uma atividade ou transação (WILLIAMSON, 1996).

Sob o ponto de vista de Lastres, Cassiolato e Maciel (2003), o conceito de governança está entendido nas práticas democráticas de intervenção e participação dos diferentes atores em processo decisório, o que inclui empresas públicas, privadas, cidadãos e trabalhadores. Na ótica de Souza (1999), a concepção de ambiente sistêmico exige que as empresas procurem formas de organização, para que sejam capazes de sobreviver diante de incertezas, riscos e em especial pela especificidade dos ativos envolvidos nas transações.

Para Pires et al. (2013), a governança tem a função central de proporcionar a organização de ações conjuntas entre instituições públicas, privadas e da sociedade civil (empresas, associações, sindicatos, poder público, ONGs), norteadas por planos ou projetos preestabelecidos para desenvolver ações de cunho econômico e/ou social em determinada localidade.

Na área de administração é comum associar a palavra governança a governança corporativa. Para Rhodes (1996), o termo governança é popular, mas impreciso e, por esse fato, possui uma diversidade de significados, que geralmente, confunde-se com governo. Governar significa incentivar o comportamento desejado e ao mesmo tempo conseguir monitorá-lo, com o objetivo de evitar possíveis atitudes oportunistas e preservar a continuidade das transações (FARINA; ZYLBERSZTAJN, 1999). De acordo com Messner e Meyer-Stamer (2000), a governança de um modo tradicional define-se como uma coordenação, como forma visível e forte pela hierarquia. Gereffi (2001) interpreta o conceito de governança e suas características, dependentes de um tipo de estratégia que pode ser executada para um tipo de arranjo produtivo específico.

Contextualizando governança corporativa, Brandão (2008) descreve como um conjunto de procedimentos que governam o relacionamento entre os administradores e os acionistas, visando minimizar os conflitos de agência. Essa relação entre a administração, conselho fiscal e auditoria independente da sociedade. “[...] se você está fiscalizando, não deve ser fiscalizado. Isso parece óbvio, mas acontece o tempo todo” (BRANDÃO, 2008, p. 29). Jensen e Mechling (1999) corroboram que “*all business risks are also risks of poor management*”, ou seja, todos os riscos do negócio também são riscos de uma má gestão.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2017), as bases da boa governança variam de acordo com o ambiente corporativo – regulatório e social – em que as organizações estão inseridas, e citam quatro princípios fundamentais:

- *Transparência*: as decisões e os processos devem se dar de maneira clara para os públicos com os quais a organização se relaciona – clientes, fornecedores, investidores, governo, sociedade – os chamados *stakeholders*;
- *Equidade*: todos os interessados nos negócios devem participar e ser tratados de maneira igualitária;
- *Prestação de contas (accountability)*: a organização deve prestar contas de seu trabalho, não só em relação aos recursos financeiros que administra, mas também em relação ao papel que exerce junto aos stakeholders;
- *Responsabilidade corporativa*: uma visão mais ampla da atuação da organização em seu contexto social.

A adoção desses princípios é voluntária e vai além das exigências legais (IBGC, 2017).

De acordo com Rhodes (1996), a governança significa uma mudança no sentido do governo, referindo-se a um novo processo de governar, a uma alteração de condição ou de regras ordenadas, ou a um novo método pelo qual a sociedade é governada. Rhodes (2007) destaca, também, que um ponto central da diferenciação de governança e de governo está, principalmente, na função da governança em abranger tanto organizações públicas quanto privadas.

Para a administração pública, a ênfase na governança reflete de muitas maneiras, as preocupações públicas sobre a capacidade de seus sistemas políticos agirem efetiva e decisivamente para resolver problemas políticos (PETERS, 2013). Conforme o Tribunal de Contas da União – TCU (2014) a “governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”. Assim o significado fundamental da governança é dirigir a economia e a sociedade visando objetivos coletivos. O processo de governança envolve descobrir meios de identificar metas e depois identificar os meios para alcançar essas metas.

Embora seja fácil identificar a lógica da governança e os mecanismos para atingir essas metas sejam muito bem conhecidos pela ciência política e administração pública, a governança ainda não é uma tarefa simples. Através da caracterização das funções da governança, pode-se avaliar como a governança é realizada em diferentes sistemas políticos, sejam eles democracias avançadas, regimes autocráticos ou algo intermediário. As quatro funções fundamentais apresentadas para a governança são: estabelecimento de metas, coordenação das metas, implementação, avaliação e reações e comentários (PETERS, 2013).

A tarefa principal da governança moderna é implantar na empresa um conjunto de controles e incentivos para solucionar de forma integrada os problemas dentro de um ambiente de risco, é preciso atentar para o risco de agenciamento e evitar que tais controles possam ser infectados pela manipulação deliberada ou incompetente de informações (JENSEN; MECHLING, 1999).

A contextualização acima apresentou um modelo de governança relativamente genérico e, da forma que foi apresentado, pode ser aplicado a quase todas as situações de governança.

2.2 Governança em cadeias produtivas

Cadeia produtiva é o conjunto de atividades que se articulam progressivamente desde os insumos básicos até o produto final, constituindo-se em segmentos (elos) de uma corrente, possui componentes interativos, abrangendo os sistemas produtivos, fornecedores de insumos e serviços, industriais de processamento e transformação, agentes de distribuição e comercialização, além de consumidores finais. Objetiva suprir o consumidor final de

determinados produtos ou subprodutos (CASTRO, 2001).

A definição de governança determina que a mesma esteja vinculada à maneira em como é conduzida a coordenação das atividades econômicas e dos sistemas produtivos (PIRES, 2004). Na visão de Suzigan, Garcia e Furtado (2003), a relação entre os atores da cadeia produtiva caracteriza-se por fortes hierarquias, consequentes do poder de barganha diferenciado das empresas do sistema produtivo.

Nos últimos anos a preocupação com os condicionantes da capacidade de comando das relações entre empresas e da governança da atividade produtiva tem recebido algumas contribuições importantes. Uma delas é o trabalho de Storper e Harrison (1991), que abordam o tema por meio da análise das hierarquias que são formadas dentro das cadeias de produção e distribuição de mercadorias, onde utilizam o conceito de “sistema de produção”, que definem como a estrutura de coordenação que se forma a partir das interações que ocorrem ao longo das cadeias de suprimento, em que se verificam relações verticais e horizontais entre as firmas.

A partir desse conceito, os autores procuram incorporar a estrutura de governança presente nessas relações, que diz respeito ao grau de hierarquia, liderança e comando exercido pelas firmas na coordenação da relação com outras empresas participantes do sistema (STORPER; HARRISON, 1991).

Para Barney (1996), os tipos de governança são caracterizados de três formas:

- *Mercado*: Define que a empresa está exposta em uma ponta da negociação em relação a outras empresas com quem necessita transacionar, porém devem-se considerar as cinco forças de Porter (1989), que são: a ameaça de novos entrantes; rivalidade entre concorrentes; o poder de negociação dos fornecedores; ameaça de produtos substitutos e o poder de barganha dos clientes (PORTER, 1989).
- *Intermediária*: Representa por alianças estratégicas de modo que não se enquadram como governança de mercado e nem apresentam níveis de integração vertical. Nesse caso de governança, não são necessárias as negociações abertas com o mercado.
- *Hierárquica*: Interpretada como integração vertical, onde a negociação é efetuada dentro de uma única empresa ou em outros segmentos, quando são envolvidas fases diferentes da cadeia de valor de um produto.

Barney (1996) apresenta formas de governança que favorecem analisar ambientes e segmentos da cadeia produtiva, baseados em pressupostos de alianças estratégicas e de integração vertical, possibilitando a identificação de formas de governança existentes, o que facilita a formulação de estratégias para potencializar o negócio onde a cadeia está inserida e contribuir para o desenvolvimento local.

Gereffi, Humphrey e Sturgeon (2005) apresentam uma definição mais completa da tipologia de governança, na qual desenvolveram cinco tipos de governança da cadeia global de valor, são elas:

- *Mercado*: Envolve operações que são relativamente simples. Informações sobre as especificações do produto são facilmente transmitidas. Este relacionamento exige pouca ou nenhuma cooperação formal entre atores. E os custos de transferência para a tendência de entrada de novos parceiros são baixos para os produtores e compradores.
- *Modular*: Ocorre quando transações complexas são relativamente fáceis de codificar, os fornecedores em cadeias modulares desenvolvem os produtos com as especificações do cliente e assumem a responsabilidade total para a tecnologia de processo. A tecnologia da informação e padrões para a troca de informações são fundamentais para o funcionamento da governança modular.
- *Relacional*: Ocorre quando compradores e vendedores confiam em informações complexas ou específicas que não são facilmente transmitidas ou aprendidas por ambos, ocorrendo uma interação frequente e um compartilhamento de informação

entre as partes. Essa ligação exige e gera uma confiança mútua, que é regulamentada pela reputação, proximidade social e espacial, laços familiares, dentre outros.

- *Cativa (dependente)*: Os pequenos fornecedores são dependentes de um ou de alguns compradores que muitas vezes exercem um grande poder. Estas redes possuem um alto grau de vigilância e controle por parte da empresa líder. Os fornecedores de pequeno porte são operacionalmente dependentes dos compradores muito maiores, enfrentam custos significativos de mudanças e são, portanto, cativos da empresa líder.
- *Hierárquica*: Governança hierárquica descreve cadeias caracterizadas pela integração vertical e controle gerencial dentro das empresas que levam a desenvolver e fabricar produtos internamente. Ocorre quando as especificações do produto não podem ser codificadas, os produtos são complexos ou fornecedores especializados não são encontrados. A forma dominante de governança hierárquica é o controle gerencial.

O arcabouço das cadeias produtivas globais (*global commodity chains*), como apresentado e definido por Gereffi (2001), representa uma ferramenta analítica que permite, por meio da análise do formato organizacional das cadeias produtivas internacionais, investigar as hierarquias e as formas de governança presentes ao longo da cadeia. Um dos pressupostos principais é que a apropriação de valor pelos agentes participantes da cadeia produtiva não se dá de modo simétrico, já que são verificadas importantes hierarquias ao longo do sistema.

Para Humphrey e Schmitz (2000) as formas de executar o processo de governança, abordando governança privada e pública, pode ser exercida de maneiras diferentes e ter partes diferentes na mesma cadeia produtiva.

Quadro 1 – Cenários de Governanças Privadas/ Públicas e Globais/ Locais

	Nível Local	Nível Global
Governança Privada	Associações comerciais locais	Cadeia Global conduzida pelo Comprador
	Clusters dirigidos por grandes empresas	Cadeia Global conduzida pelo produtor
Governança Pública	Agências governamentais, regionais e locais	Regras estabelecidas por grandes comerciantes mundiais
		Regras nacionais e supranacionais com padrões globais
Governança Pública e Privada	Redes de políticas regionais e locais	Padrões internacionais
		Campanhas de ONGs internacionais

Fonte: Humphrey e Schmitz, 2000.

A estrutura de governança pode ser necessária para transmitir informações sobre parâmetros e garantir o cumprimento da produção planejada, pois algumas empresas na cadeia trabalham de acordo com os parâmetros ajustados por outros (HUMPHREY e SCHMITZ, 2002). O processo produtivo deve ter seu desempenho orientado e aferido por um conjunto de critérios. De forma geral, o principal marco de referência para valorar demandas de uma cadeia produtiva pode considerar como critérios: competitividade, eficiência, qualidade e/ou equidade (CASTRO, 2001).

2.3 Governança em arranjos produtivos locais

A denominação de Arranjo Produtivo Local – APL é brasileira, similar ao conceito estrangeiro de *cluster*, e é atribuída para aglomerações de empresas produtivas, de um mesmo setor econômico que compartilham um território e um ambiente institucional comum (CALHEIROS, 2010). O principal aspecto que os diferenciam, é que o APL trata-se de um tipo específico de *cluster*, que abrange Pequenas e Médias Empresas (MARTINS; SILVA, 2015).

O termo APL tem como principais características a “produção especializada, delimitada a uma região”, possui vantagens operacionais importantes. Seu conceito diferencia-se, por exemplo, de abordagens como da cadeia produtiva, que enfatiza a relação vertical de sistemas produtivos, independentemente de sua delimitação espacial (SACOMANO NETO; PAULILLO, 2012).

No Brasil, o termo Arranjo Produtivo Local (APL) foi criado pelo governo federal — em um grupo interministerial de 2004 — para prover políticas públicas específicas para as aglomerações de empresas (NORONHA; TURCHI, 2005). Os APLs emergem como importantes sistemas de relações intra e interempresas e instituições, envolvendo aglomerações territoriais de agentes econômicos, políticos e sociais. Conforme definido pelo SEBRAE (2017), os APLs são aglomerações de empresas localizadas em um mesmo território, que apresentam especialização produtiva e mantêm algum vínculo de articulação, interação, cooperação e aprendizagem entre si e com outros atores locais tais como governo, associações empresariais, instituições de crédito, ensino e pesquisa.

Arranjos produtivos correspondem à ideia de *cluster* que visa integrar as cadeias produtivas para maximizar resultados, envolve as empresas e instituições que se relacionam no processo de determinação da eficiência de um determinado produto ou serviço, aumenta a produtividade, estimula novos negócios e a inovação (CALHEIROS, 2010). Um APL é formado por um campo institucional de atores mais ou menos poderosos em influenciar a coordenação e a articulação entre empresas em um determinado território. Os aspectos institucionais e as relações de forças entre os atores influenciam o desenvolvimento regional e as competitividades dessas empresas (NORONHA; TURCHI, 2005).

A governança nos arranjos produtivos refere-se ao modo de coordenação, comando, intervenção e participação dos atores do arranjo (SACOMANO NETO; PAULILLO, 2012). Zacarelli et al. (2008) expõe que a função de governança pode ser vista como a de influenciar a tomada de decisão das empresas do aglomerado. Um tema recorrente em estudos sobre APLs é o da governança das relações entre empresas e diversas instituições públicas e privadas, voltadas para formação e capacitação de recursos humanos, pesquisa, desenvolvimento e engenharia, política, promoção e financiamento. Os APLs geralmente envolvem a participação e a interação de empresas – que podem ser desde produtoras de bens e serviços finais até fornecedoras de insumos e equipamentos, prestadoras de consultoria e serviços, comercializadoras, clientes, entre outros – e suas variadas formas de representação e associação (LASTRES; CASSIOLATO; MACIEL, 2003).

Ainda se pode ressaltar que a aglomeração de empresas e o aproveitamento das sinergias coletivas geradas por suas interações, e delas com o ambiente onde se localizam, vêm, efetivamente, fortalecendo suas chances de sobrevivência e crescimento, constituindo-se em importante fonte geradora de vantagens competitivas duradouras (LASTRES; CASSIOLATO; MACIEL, 2003; ALMEIDA; ALBINO, 2001). Neste contexto, os APLs buscam essencialmente a interdependência, as articulações e os vínculos consistentes para proporcionar maior interação, cooperação e aprendizagem possibilitando inovações de produtos, processos e formatos organizacionais para o aumento da competitividade entre as empresas e a capacitação social (ALMEIDA; ALBINO, 2011). Os APLs constituem uma nova perspectiva de promover o desenvolvimento econômico regional, de forma descentralizada e de acordo com as vantagens competitivas de cada região (CALHEIROS, 2010).

2.4 Governança em clusters

O fenômeno *Cluster* é usado como sinônimo de distritos industriais e parques de ciência e tecnologia (NURR, 2005), também são usados como termos similares: *industrial local clusters*, *innovative milieu* e *regional innovative systems*. Marshall (1920), afirmou que pequenas empresas podem se beneficiar de sua co-localização, pois elas desenvolvem um conjunto comum de vantagens, como o lucro das trocas de conhecimento e cooperação, e podem

contar com o surgimento de mão de obra especializada e de empresas fornecedoras na região (BRENNER; MÜHLIG, 2012).

Michael Porter, em 1998, definiu cluster como concentrações geográficas de empresas interconectadas, fornecedores especializados, prestadores de serviços, empresas em setores relacionados e instituições associadas, em campos específicos que competem, mas também cooperam como uma forma de rede, que ocorre dentro de uma localização geográfica, em que a proximidade das empresas e instituições assegura certas formas de uniformização e aumenta a frequência e o impacto das interações (AZIZ; NORHASHIM, 2008). Para Calheiros (2010), é um agrupamento concentrado de empresas inter-relacionadas e instituições correlatas, numa determinada área, vinculada por elementos comuns e complementares.

Os clusters podem estar ligados por uma relação funcional ou por competição por mercados semelhantes. Entretanto, Scott (1998) contribui que em um ambiente de aglomeração, a noção de transações não deve ser restrita apenas para o caso de ligações comerciais, todas as formas de interação social e cultural que sustentam essas comunidades de negócios são igualmente importantes.

A presença de instituições locais com representatividade política, econômica e social, em interação constante com o setor produtivo, também é importante para determinar a possibilidade e a forma de governança. Nos clusters, a estrutura de governança faz-se necessária, pois as relações entre as empresas são assimétricas, permanecendo a cargo das estruturas de comando a averiguação de como as vantagens são apropriadas pelas empresas (MORE; LIMA; AMARAL, 2008). As formas de governança variam conforme o tipo de sistema produtivo, determinado por sua estrutura de produção, aglomeração territorial, organização industrial, inserção no mercado, densidade institucional, entre outros fatores que podem influenciar o processo de governança, sua estrutura e maneira de operação (ALMEIDA; ALBINO, 2001).

A governança depende dos agentes presentes no aglomerado e das relações de poder resultantes deste relacionamento (SACOMANO NETO; PAULILLO, 2012). Desta forma, cada localidade apresenta uma forma específica de governança, podendo envolver mais ou menos tecnologia, mais ou menos política pública e, uma nova organização, mais ou menos flexível, mais ou menos aberta ou mais ou menos institucionalizada. Ao mesmo tempo em que a rede é criada com o objetivo de obter vantagens e reduzir custos aos participantes, uma estrutura de governança ineficiente pode gerar custos de transações. Tomadas de decisões complexas ou que falham ao chegar a acordos mínimos, podem tornar a rede incapaz de reagir às mudanças do ambiente com a rapidez necessária (WEGNER; PADULA, 2010).

Segundo Marshall (1920), cinco processos podem ser observados em um aglomerado. Primeiro, o capital humano é acumulado em seu interior e estará disponível para todas as empresas participantes. O segundo argumento pode ser entendido por dois ângulos, se por um lado, as empresas se beneficiam mutuamente através da cooperação direta, por outro lado, o conhecimento é trocado sem intenção. Assim, no comércio entre as indústrias ocorrem transbordamentos de conhecimento. Além disso, empresas de serviços e fornecedores tem papel crucial no conceito de aglomerados (BRENNER; MÜHLIN, 2012).

Uma estrutura de governança é especializada se as empresas parceiras estabelecerem posições dedicadas ou unidades de gestão das tarefas relacionadas. As interações entre as empresas são suficientes para eliminar as assimetrias (MORE; LIMA; AMARAL, 2008). À medida que aumenta as relações entre as empresas, aumenta também a necessidade de uma maior coordenação de suas atividades, visando atingir os objetivos do cluster (MORE; LIMA; AMARAL, 2008). O tema governança abordado nos clusters se constitui no exercício de influência orientadora de caráter estratégico de entidades supra-empresariais, voltado para a vitalidade do agrupamento, compondo competitividade e resultado agregado, afetando todas as organizações componentes do sistema (ZACARELLI et al., 2008).

2.5 Governança em redes e consórcios

As redes formadas entre empresas são componentes fundamentais para o desenvolvimento das organizações (CASTELLS, 1999). Rede de empresas é a associação formal ou informal de empresas com características semelhantes ou com forte vinculação a um determinado setor econômico ou ao(s) cliente(s) com grande influência territorial (RODRIGUES, 2014). As redes não são arranjos poliárquicos entre os atores, mas sim estabelecem padrões estáveis de inter-relações (MENDES, 2011). Para Malmegrin (2012), são sistemas organizacionais capazes de reunir indivíduos e instituições, de maneira democrática e participativa, em torno de causas afins com atuações colaborativas que se sustentam pela vontade e pela afinidade de seus integrantes. Embora a composição de rede seja vista como uma forma organizacional, e como uma estratégia dos dirigentes das firmas face à turbulência e complexidade do ambiente organizacional, não existe uniformidade de conceitos para defini-la (LEÓN OLAVE; AMATO NETO, 2001).

Em uma rede, questões relacionadas a coletividades se tornam fundamentais, tendo em vista que o contexto abrange um conjunto de atores distintos, com preferências heterogêneas, com recursos de poder distintos e assimetricamente distribuídos, fazendo-se necessário resolver seus problemas de coordenação, cooperação e comunicação. Ainda, por estar em um ambiente com vários autores, a relação é marcada pela ambiguidade e incerteza, o que torna ainda mais difícil articular a ação coletiva (CALMON; COSTA, 2013). A governança de redes é considerada um papel crítico (EISENHARDT, 1989), o que contradiz o determinante para o estabelecimento da governança em redes no estudo de Humphrey e Schmitz (2000), em razão da complexidade existente nas relações entre diferentes organizações que podem possuir objetivos, tamanhos e segmentos diferentes, influenciando o tipo de governança que será pactuada.

Calmon e Costa (2013) apresentam dimensões para diagnosticar a capacidade de governança das redes: capital social; institucionalização; sustentabilidade; estrutura e instrumentos de coordenação; comunicação e informação e análise. Para Mendes (2011), a coordenação nas redes se faz por meio da interação entre gestores de forma interdependentes em processos de negociação, cumpre destacar que a tomada de decisão sobre temas como a distribuição e conteúdo das tarefas, é coletiva. Na visão de Bichara e Fadul (2007), no controle e gestão, as redes devem ser analisadas, sob as seguintes variáveis: integrabilidade, que é a capacidade da rede de estabelecer relações interorganizacionais entre as empresas que a compõem segundo princípios de cooperação e de comprometimento mútuos; e autorregulabilidade, que é a capacidade das empresas associadas à rede apresentarem maior adequação às demandas e de proporcionar resultados adequados e duradouros. Sendo que precisa haver um grau satisfatório de interdependência entre as organizações, conservando-se um bom nível de confiabilidade e autonomia.

Na visão de Provan e Kenis (2008), as formas de governança de redes podem ser classificadas em três dimensões diferentes: as compartilhadas, as exercidas por uma instituição e as exercidas por uma instituição contratada, sendo que a evolução das mesmas poderá ocorrer de formas diferentes. É mais provável que a evolução em redes ocorra na governança compartilhada, pois haverá uma flexibilidade maior em relação às relações estabelecidas entre as organizações. Nos demais tipos de governança a evolução da rede será mais difícil, principalmente em decorrência da existência de grande quantidade de relações formais, o que em longo prazo poderá travar o desenvolvimento da rede (PROVAN; KENIS, 2008).

No que diz respeito aos consórcios, Martins (2004) define como uma modalidade de associação temporária de empresas que possuem um objetivo comum, sendo que uma estrutura organizacional é formada para representar o conjunto de empresas, estrutura essa que não possui personalidade jurídica, e dessa forma as empresas do consórcio se mantêm juridicamente independentes. Na ótica de Bichara e Fadul (2007) os contratos de cada consórcio têm estrutura

semelhante e estabelecem a divisão de mercado e os critérios econômicos decorrentes dessa divisão, além das regras de convivência interna e de colaboração interempresarial. A estrutura de organização deve incorporar características como versatilidade, rápida capacidade de resposta à dinâmica do mercado, estrutura operacional mínima e poucos profissionais, contudo, qualificados e com grande conhecimento das empresas participantes, do mercado, da tecnologia e dos serviços relacionados (CASAROTTO FILHO; PIRES, 2001).

A competição acirrada, em um cenário de forte concorrência, manifesta a necessidade de estabelecimento de estratégias eficazes ao desenvolvimento do negócio (PORTER, 1989). A integração de mercados aumenta a concorrência entre as empresas, forçando-as a revisar suas margens de lucro, políticas de investimentos, participação em novos modelos de atuação estratégica e atuação em novos mercados (MARTINS, 2004). Dessa forma, Castro e Rodrigues (2014) salientam que a cooperação entre as empresas é um meio capaz de torná-las mais competitivas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste tópico são definidos os procedimentos metodológicos utilizados para suporte e diretriz na condução do presente estudo.

Quanto à abordagem do estudo, utilizou-se do método qualitativo. A aplicação dessa metodologia traz ao trabalho a contribuição do uso de procedimentos que permitem uma melhor compreensão dos fenômenos (BEUREN et al., 2012).

Quanto à sua natureza trata-se de uma pesquisa descritiva e bibliográfica, na qual foram coletadas diversas citações sobre o tema governança. As pesquisas bibliográficas, também denominadas como fontes secundárias, utilizam trabalhos já publicados sobre o tema estudado, os quais podem ser teses, dissertações, monografias, artigos anais, artigos eletrônicos, publicações avulsas, livros, revistas, ou boletins de jornais. (BEUREN et al., 2012). Além destes, Marconi e Lakatos (2010), apontam como fontes secundárias utilizadas na pesquisa bibliográfica, os meios de comunicação oral, como rádio, gravações em fita magnéticas e audiovisuais: filmes e televisão. Cervo e Bervian (2002, p. 66), descrevem que: “A pesquisa bibliográfica é meio de formação por excelência e constitui o procedimento básico para os estudos monográficos, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema”. A principal vantagem deste tipo de pesquisa é permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente (GIL, 2010).

A abordagem coletada sobre o tema governança refere-se aos Arranjos Empresariais: Cadeias Produtivas, Arranjos Produtivos Locais (APL), Clusters, Redes e Consórcios.

Seguindo os ensinamentos de Marconi e Lakatos (2010), a execução da pesquisa se consistiu nas etapas de: a) escolha do tema; b) elaboração do plano de trabalho, considerando a estrutura do artigo, formulação do objetivo de pesquisa; c) identificação das obras pertinentes ao tema de estudo; d) localização do material através de artigos, teses, monografias, livros, periódicos e publicações de eventos científicos; e) compilação do material; f) análise e interpretação do material coletado.

Por fim, a partir da contextualização do tema, foi realizada uma discussão sobre os arranjos empresariais e as formas de governança.

4 DISCUSSÃO ENTRE OS ARRANJOS EMPRESARIAIS E GOVERNANÇA

Na literatura atual, vários termos vêm sendo utilizados para identificar os diversos tipos de Arranjos Empresariais, mas muitas vezes são usados como se fossem sinônimos (MARTINS; SILVA, 2015). Indiretamente, este estudo também produziu uma sucinta descrição dos arranjos pesquisados, sendo eles: cadeias produtivas, arranjos produtivos locais, clusters, redes e consórcios.

Pode-se verificar, resumidamente, que cadeia produtiva se refere a um conjunto de operações para transformação desde a obtenção de matéria prima até a comercialização do produto final, cada membro da cadeia é responsável pela realização de diferentes etapas do processo, podem estar localizados em regiões próximas ou distintas. Quanto aos APLs e clusters são definidos com conceitos próximos, sendo que o principal aspecto que os diferenciam, é que o APL se trata de um tipo específico de cluster, que abrange as pequenas e médias empresas. As principais características entre APLs e clusters é a concentração geográfica e setorial, formado pelas empresas e com participação de instituições de apoio, como universidades, associações de classe, entre outros. Já nas redes e consórcios não há outros atores além das empresas independentes, que não necessitam estar geograficamente próximas. Uma característica das redes é a existência ou não de acordos/contratos formais.

Os arranjos possibilitam o aumento do acesso a novos conhecimentos, facilitam a aprendizagem organizacional, o acesso às novas tecnologias e o processo de inovação. Estas formas de organização têm auxiliado empresas dos mais variados tamanhos e, particularmente, as pequenas e médias empresas, a crescerem. Novas ideias são criadas e desenvolvidas e o conhecimento é compartilhado com o foco em melhorar a qualidade dos produtos e processos, ocupar segmentos no mercado, coordenar ações e resolver problemas em conjunto.

No que tange o tema principal desta pesquisa, considerando a concepção do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, e dos estudos de Storper e Harrison (1991), Barney (1996), e Gereffi, Humphrey e Sturgeon (2005) pode-se identificar que os estudos da estrutura de governança em qualquer cadeia produtiva viabilizam melhores percepções estratégicas para aumentar a eficiência e o desempenho da cadeia completa. As bases da boa governança variam de acordo com o ambiente corporativo – regulatório e social – em que as organizações estão inseridas.

Nos APLs, clusters, redes e consórcios a governança se constitui no exercício de influência orientadora de caráter estratégico, focando na cooperação entre as empresas a fim de torná-las mais competitivas e compor resultados agregados. Nestes arranjos a governança ocorre de forma coletiva, e por objetivos agrupados. Especificamente nos APLs e clusters, a presença de instituições locais com representatividade política, econômica e social, em interação constante com o setor produtivo, também é importante para determinar a possibilidade e a forma de governança. Conforme já apontado, as formas de governança podem variar de acordo com o tipo de sistema produtivo, concentração geográfica, organização industrial, inserção no mercado, entre outros fatores que podem influenciar o processo de governança, sua estrutura e maneira de operação (ALMEIDA; ALBINO, 2001).

À medida que aumenta as relações entre as empresas, aumenta também a necessidade de uma maior coordenação de suas atividades, visando atingir os objetivos coletivos. A governança pode ser vista como a função de influenciar a tomada de decisão das empresas do aglomerado, e, embora seja fácil identificar a lógica da governança e os mecanismos para atingir as metas estabelecidas, a governança ainda não é uma tarefa simples.

Percebe-se que a governança ocorre de forma semelhante nos arranjos empresariais pesquisados. Contudo, no que tange as redes, propostas tem sido adotadas para administrar e dar suporte a políticas públicas, contribuindo para a desburocratização e quebra da hierarquia estabelecida nos processos de governança.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As questões iniciais de pesquisa para este estudo versaram sobre a natureza do conceito de governança e de suas implicações nos arranjos empresariais. A discussão acima apresentou conceitos e características a cerca dos arranjos, e demonstrou as formas de governança relativamente genéricas. A contextualização descrita sobre o tema pode ser aplicada a quase todas as situações. O exercício de articulação das dimensões da governança e a demonstração

de algumas das tarefas exigidas para cada uma ajudará na identificação das fontes dos problemas enfrentados, portanto, também ajudará no aperfeiçoamento da governança de cada arranjo empresarial.

Apesar de variar conforme o tipo do arranjo empresarial, Suzigan, Garcia e Furtado (2003) afirmam que a governança passa a ser o mecanismo fundamental para o fomento da atividade inovativa, dado tratar-se de um processo intrinsecamente social, coletivo e interdependente entre os agentes. Tais ações têm como alicerce um sistema de coordenação desenvolvido e implantado e capaz de aglutinar esforços para trazer benefícios e vantagens competitivas aos atores participantes dos arranjos.

O desenvolvimento desses arranjos depende da articulação entre atores públicos e privados, capazes de promover a governança no sentido de aglomerar e incentivar os ganhos coletivos aos atores participantes no espaço geográfico. A extensão dos benefícios da aglomeração, além dos seus ganhos coletivos, depende da existência de formas de governança do sistema produtivo local que incentivem a manutenção de relações cooperativas entre os agentes, levando ao estabelecimento de ações conjuntas e ao incremento da inovação e da competitividade do conjunto dos produtos (SACOMANO NETO; PAULILLO, 2012).

A busca de uma boa governança permanece um desafio constante em todos os arranjos empresariais. Este estudo genérico de governança pode então ser expandido para considerar os conjuntos alternativos de agentes envolvidos na governança. Além disso, em vez de forçar uma escolha entre um conjunto de agentes ou outro, estes conceitos gerais de governança concentram-se nas misturas possíveis de agentes que podem governar de maneira eficiente.

A luz dos objetivos estabelecidos é possível considerar que esta pesquisa atingiu seu propósito, onde se desejava investigar os aspectos teóricos sobre governança em arranjos empresariais. Desta forma, este referencial teórico permite que os conceitos apresentados sejam aplicados em diferentes arranjos, servindo como um sistema de análise importante para compreensão das formas de governança.

Distante de encerrar esse debate, novas pesquisas são necessárias para o entendimento integrado da governança e suas intersecções nos arranjos empresariais. Para estudos futuros sugere-se que o modelo possa ser especificado através de estudos empíricos e relacionado a condições particulares de cada arranjo, para ser ainda mais proveitoso.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, R. F.; ALBINO, A. A. Percepção dos empresários sobre governança e desenvolvimento dos APLs de móveis e de confecções de Ubá-MG e região. In: V Encontro de Estudos de Estratégia, 2011. **Anais...** Porto Alegre. Encontro de Estudos de Estratégia, 2011.

AZIZ, K. A.; NORHASHIM, M. Cluster-based policy making: assessing performance and sustaining competitiveness. **Review of Policy Research**, v. 25, n. 4, p. 349-375, 2008.

BARNEY, J. B. **Gaining and sustaining competitive advantage**. 3. ed. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company, 1996.

BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BICHARA, L. A.; FADUL, E. Redes e teias na gestão compartilhada dos consórcios operacionais de empresas de ônibus de Porto Alegre. **Cadernos EBAPE BR**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 3, set. 2007.

BRANDÃO, C. E. L. Conceitos em Governança Corporativa. **Revista Debates GVsaúde**, São Paulo, n. 5, 2008.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. **Governança Pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria**. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 96 p., 2014. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2666622.PDF>>. Acesso em: 28 mai.2017.

BRENNER, T.; MÜHLIG, A. Factors and mechanisms causing the emergence of local industrial clusters: a summary of 159 cases. **Regional Studies**. p. 1-28, 2012.

CALHEIROS, D. O. Arranjo produtivo local: oportunidades e desafios para a implantação da cadeia produtiva da vitivinicultura na região de Jundiá. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.4, n.1, p.127-142. 2010.

CALMON, P; COSTA, A. T. M. Redes e governança das políticas públicas. **Revista de Pesquisa em Políticas Públicas – UnB**, n. 1, 2013.

CASAROTTO FILHO, N; PIRES, L.H. **Redes de pequenas e médias empresas e desenvolvimento local: estratégias para a conquista da competitividade global na experiência italiana**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CASTELLS, M. **A era da informação: economia, sociedade e cultura – A sociedade em rede**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CASTRO, A. M. G. **Prospecção de cadeias produtivas e gestão da Informação**. Transinformação, Y. 13, n. 2, p. 55-72, julho/dezembro, 2001.

CASTRO, L. H.; RODRIGUES, E. R. **Consórcio de empresas**. Brasília: SEBRAE, 2014.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

EINSENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **Academy of Management Review**. v. 14, i. 4, p. 532-550, 1989.

FARINA, E. M. M. Q.; ZYLBERSZTAJN, D. Deregulation, chain differentiation, and the role of government. **Anais to First Brazilian Workshop on Agri-Chain Management**. FEA/RP/USP, Ribeirão Preto, nov, 1997.

GEREFFI, G. Beyond the produce-Driven/ Buyer-Driven Dichotomy: the evolution of global value chains in the internet era. **IDS Bulletin**, v. 32, n. 3, 2001.

GEREFFI, G.; HUMPHREY, J.; STURGEON, T. The governance of global value chain: an analytic framework. **Review of International Political Economy**, v. 12, n 1, p. 78-104, 2005.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HUMPHREY, J.; SCHMITZ, H. **Governance and upgrading: linking industrial cluster and global value chain research**. IDS Working Paper 120. Brighton: Institute of Development Studies, University of Sussex, 2000.

_____. **Developing country firms in the world economy: governance and upgrading in global value chains**. Institut für Entwicklung und Frieden der Gerhard-Mercator, Universität Duisburg, UK, 2002.

IIBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Princípios básicos de governança corporativa**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/index.php/governanca/governanca-corporativa/principios-basicos>>. Acesso em: 28 mai.2017.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. **Coordination, Control and the Management of Organizations**, Harvard Business School Working, 1999.

LASTRES, H. M. M.; CASSIOLATO, J. E.; MACIEL, M. L. (Orgs.). **Pequena Empresa: cooperação e desenvolvimento local**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2003.

LEÓN OLAVE, M. E.; AMATO NETO, J. Redes de cooperação produtiva: uma estratégia de competitividade e sobrevivência para pequenas e médias empresas. **Gestão e Produção**, v.8, n.3, p.289-303, dez. 2001.

MALMEGRIN, M. L. **Gestão de redes de cooperação na esfera pública**. 2. ed. Florianópolis: UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2012.

MARTIN, N. C.; SANTOS, L. R.; DIAS, J. M. F. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n.34, São Paulo, jan./apr. 2004.

MARTINS, E. M. O. Parcerias empresariais e competitividade. **Revista Jus Navigandi**, v. 9, n. 252, Teresina, mar. 2004. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4978>>. Acesso em: 28 mai. 2017.

MARTINS, E. M.; SILVA, S. Estudo sobre as definições e as diferenças dos principais tipos de arranjos empresariais. In: XXXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2015, Fortaleza, CE. **Anais...** Fortaleza, 2017.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDES, E. V. **As redes de atenção à saúde**. Brasília: Organização Pan-Americana da Saúde, 549 p., 2011. Disponível em: <<http://www.conass.org.br/bibliotecav3/pdfs/redesAtencao.pdf>>. Acesso em: 27 mai.2017.

MESSNER, D.; MEYER-STAMER, J. Governance and networks. Tools to study the dynamics of cluster and global value chain. **Institute for Development and Peace**. Duisburg, feb., 2000.

MORE, J. D.; LIMA, F. G. F.; AMARAL, A. B. P. O modelo mental da governança do APL de moda íntima de Nova Friburgo sobre cultura, empreendedorismo e inovação. In: Simpósio

2008. XXV Simpósio de Gestão da Inovação Tecnológica, 2008, Brasília. **Anais...** Brasília, 2008.

NORONHA, E. G.; TURCHI, L. **Política industrial e ambiente institucional na análise de arranjo produtivo local**. (Texto para discussão nº 1.076). Brasília: Ipea, 2005.

NUUR, C. **Clusters dynamics and industrial policy in Peripheral Regions: a study of cluster formation as a local development process**. Royal Institute of Technology. Stockholm, 2005.

PETERS, B. G. O que é Governança? **Revista do TCU**, Brasília, n. 127, 2013. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/87/85>>. Acesso em: 27 mai. 2017.

PIRES, S. **Gestão da cadeia de suprimentos: conceitos, estratégias, práticas e casos**. São Paulo: Atlas, 2004.

PIRES, E.; VERDI, A. R.; FUINI, L.L; MENDES, E.L.; FIGUEIREDO FILHO, W.B. **As modalidades de governança territorial no Estado de São Paulo: relatório de pesquisa**. Rio Claro: Unesp, 2013.

PORTER, M. E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PROVAN, K. G.; KENIS, P. Modes of network governance: structure, management, and effectiveness. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 18, i. 2, p. 229-252, 2008.

RHODES, R. A. W. The new governance: governing without government. **Political Studies**, v. 44, p. 652-667, 1996.

RHODES, R. A. W. Understanding governance: ten years on. **Organization Studies**, v. 28, i. 8, 2007.

RODRIGUES, E. R. Q. **Rede de empresas**. Brasília: SEBRAE, 2014.

RODRIGUES, A. L.; MALO, M. C. Estruturas de governança e empreendedorismo coletivo: o caso dos doutores da alegria. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, n. 3, p. 29-50, jul./set. 2006.

SACOMANO NETO, M.; PAULILLO, L. F. O. Estruturas de governança em arranjos produtivos locais: um estudo comparativo nos arranjos calçadistas e sucroalcooleiro. **Revista de Administração Pública**, v. 46, p. 57-71, 2012.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <www.sebrae.com.br>. Acesso em: 03 jun. 2007.

SCOTT, J. A. The geographic foundations of industrial performance. In: CHANDLER JR, A.; HAGSTROM, P.; SOLVELL, O. **The dynamic firm: the role of technology, strategy, organization, and regions**. Oxford; New York: Oxford University Press, 1998.

SOUZA, J. P. **As estratégias competitivas da indústria brasileira de carne: a ótica do distribuidor**. 1999. 132 f. Dissertação (Mestrado) – PPGEP, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

SUZIGAN, S.; GARCIA, R.; FURTADO, J. Governança de Sistemas Produtivos Locais de Micro, Pequenas e Médias Empresas. In: LASTRES, H.M.M.; CASSIOLATO, J. E.; MACIEL, M.L. (Orgs.) **Pequena empresa: cooperação e desenvolvimento local**. Rio de Janeiro: Relume Dumará: UFRJ, Instituto de Economia, 2003.

STORPER, M.; HARRISON, B. Flexibility, hierarchy and regional developments: the changing structure of industrial production systems and their forms of governance in the 1990s. **Research Policy**, North-Holland, v. 20, n. 5, 1991.

WEGNER, D.; PADULA, A. D. Estratégias de crescimento e a governança de redes horizontais de empresas: o caso da maior rede cooperativa de varejo de alimentos na Alemanha. In: Encontro de Estudos Organizacionais da ANPAD, 2010, Florianópolis. **Anais...** VI Encontro de Estudos Organizacionais da ANPAD, 2010.

WILLIAMSON, O.E. **The mechanisms of governance**. New York-Oxford: Oxford University Press, 1996.

ZACCARELLI, S. B.; TELLES, R.; SIQUEIRA, J. P.; et al. **Clusters e redes de negócio: uma nova visão para o sucesso dos negócios**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PERFIL DOS CONSUMIDORES DO E-COMMERCE NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UMA UNIVERSIDADE LOCALIZADA NA MESORREGIÃO NOROESTE CEARENSE

Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo

Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela
Universidade Regional de Blumenau – FURB

Professora Adjunta da Universidade Estadual Vale do Acaraú – UVA
francymacedo2011@gmail.com

José Eudes Barbosa Jerônimo Júnior

Graduado em Ciências Contábeis
pela Universidade Estadual Vale do Acaraú – UVA
eudesjunior.contabeis@gmail.com

Denise Rose Bracht Fank

Mestranda em Ciências Contábeis pela
Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ
denisefank@chapeco.sc.gov.br

RESUMO

Este estudo teve por objetivo verificar o perfil dos consumidores do e-commerce no Curso de Ciências Contábeis de uma universidade localizada na mesorregião noroeste cearense. Para tal, realizou-se uma pesquisa descritiva, conduzida por meio de levantamento e abordagem quantitativa. Para a análise dos dados utilizou-se a entropia informacional. O número de respondentes correspondeu a 151 alunos. O questionário aplicado foi composto de 21 questões, baseado no estudo de Fernandes e Ramos (2012). Os resultados demonstraram que na dimensão percepção de confiança, os respondentes mostraram-se seguros e convictos, em sua maioria, quando o assunto era confiabilidade na realização de compras pela internet, integridade das transações e segurança das informações pessoais. Quanto à dimensão facilidade de uso percebida, no que concerne à facilidade de comprar pela internet, viu-se que 37% dos entrevistados (57 alunos) marcaram entre sete e dez pontos neste quesito. Demonstrando que, em sua maioria, (62%) os respondentes consideraram que comprar pela internet não era um processo tão fácil. Concluiu-se que a maioria dos educandos da referida universidade, mostraram-se confiantes quanto ao *e-commerce*, embora alguns ainda mantenham certas resistências na hora de fazer compras pela *internet* e, em sua maioria, foram os discentes com idade superior a 25 anos que se mostraram mais reticentes.

Palavras-chave: E-commerce; Mercado brasileiro; Consumidores; Vendedores.

1 INTRODUÇÃO

A internet, conforme Castells (1999), teve origem no início dos anos 1960, quando interesses científicos e militares se aliaram dando início ao que viria a se tornar a maior rede de comunicação da história, porém apenas em meados dos anos 1990 sua disseminação entre a população em geral se intensificou.

Com o passar dos anos, a internet tornou-se parte do cotidiano das pessoas. Para Silva (2004), a internet é um marco no mundo da informação e da comunicação e trouxe mudanças profundas e definitivas para o ciclo de produção e disseminação do conhecimento. Os patamares de visibilidade e alcance das informações relevantes para os diversos segmentos, sejam eles científico, educacional, social, comercial e etc., são extraordinários.

Como os adventos tecnológicos necessários para a utilização da internet são suficientemente acessíveis para considerável parcela da população, a mesma vem seguindo uma trajetória de grande ascensão. Segundo relatório Webshoppers, apresentado pela E-bit/Buscapé Company (2015), o Brasil já tem mais de 103,4 milhões de pessoas com acesso domiciliar a internet e em junho de 2015 o total de usuários ativos nos domicílios foi de 74,2 milhões.

A difusão da internet no meio empresarial foi muito rápida e o comércio eletrônico é cada vez mais relevante para a nova economia, pois abrange um grande número de usuários e detém um bom percentual de todas as transações comerciais realizadas no país, ainda conforme o relatório Webshoppers, no Brasil, 17,6 milhões de pessoas fizeram pelo menos uma compra no primeiro semestre de 2015 e o faturamento do comércio eletrônico manteve-se em alta, alcançando os R\$ 18,6 bilhões em face a R\$ 16,1 bilhões no mesmo período de 2014, representando um aumento de 16%.

A imensa quantidade de internautas e o conseqüente alto volume de vendas tem impulsionado grandes mudanças no ambiente de negócios. Para suprir as necessidades do novo ambiente, as organizações têm realizado investimentos robustos em TI, o que vêm consolidando ainda mais as tendências de utilização da internet para fins comerciais (ALBERTIN, 2010).

É notável que a viabilidade de realizar compras e vendas de produtos e serviços por meio online acabou revolucionando tanto o mundo dos negócios como a vida dos consumidores. Pondera Corrêa (2002) que o comércio eletrônico trouxe para as organizações a possibilidade de entrar em contato com potenciais clientes e buscar novos mercados de maneira mais eficiente, convertendo as expectativas dos compradores em atributos para seus produtos ou serviços e para os consumidores criou a alternativa de adquirir bens ou serviços sem sair de casa e sem limitações de espaço e horário, o que pode ser muito conveniente.

Diante dos fatores mencionados, foi formulada a seguinte questão de pesquisa: Qual o perfil dos consumidores do e-commerce no Curso de Ciências Contábeis de uma universidade localizada na mesorregião noroeste cearense? Para obter resposta a esse questionamento traçou-se como objetivo, identificar o perfil dos consumidores do e-commerce no Curso de Ciências Contábeis de uma universidade localizada na mesorregião noroeste cearense.

A motivação para abordar esse tema provém da relevância do e-commerce para o meio comercial, pois em face de sua ampla aceitação e de suas tendências de crescimento infere-se que é pertinente para as organizações compreenderem o perfil dos consumidores que utilizam o *e-commerce*, facilitando a elaboração de estratégias de negócio mais eficazes.

Lan (1998) ressalva que pela ausência de uma estratégia de negócios, muitas empresas estão obtendo resultados negativos com a internet, vendendo produtos ou oferecendo serviços sem definições internas claras.

Fernandes e Ramos (2012) também destacam a expressividade do tema, afirmando que é importante que as organizações atentem aos elementos que influenciam a intenção de compra dos consumidores, tanto para manter os compradores atuais, como para atrair novos, pois as perspectivas para o volume de transações comerciais online são de continuidade e expansão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção traz os posicionamentos teóricos e empíricos que serviram de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Inicialmente, apresentam-se ponderações sobre o e-commerce. Na sequência, trazem-se informações sobre as características do e-commerce. Por último, evidenciam-se estudos anteriores que abordaram a temática em análise.

2.1 E-commerce

A consolidação da utilização da internet pela população geral ocasionou profundas mudanças no ambiente social, de acordo com o Livro Verde (2000), a sociedade da informação é um fenômeno global, considerado como um novo paradigma técnico-econômico.

Segundo Albertin (2010), a internet é uma infraestrutura global e descentralizada de comunicação que teve sua origem nos setores militar e acadêmico. É seguro afirmar que poucas inovações tecnológicas se expandiram tão rapidamente como a internet. Conforme Magalhães (2007), a internet é a mídia que mais se expande no mundo, tendo relevância cada vez maior nos diversos campos de interação humana, com magnitude cada vez maior na vida das pessoas.

Albertin (2010) afirma que o usual é avaliar uma nova tecnologia em um contexto antigo, examinando como esta tecnologia permite fazer coisas atuais de formas inovadoras. Sob essa perspectiva, a possibilidade de realizar transações comerciais por meio online se tornou uma realidade e trouxe uma nova alternativa para a aquisição de bens e serviços, onde as limitações geográficas são praticamente inexistentes, aliando a isso a viabilidade de efetuar as operações a qualquer momento.

Como destaca Magalhães (2007), o comércio eletrônico é uma das esferas possibilitadas pela internet com maior crescimento da atualidade. Para Fernandes e Ramos (2012) é possível observar um expressivo crescimento da base de pessoas que compram pela internet. Assim sendo, o e-commerce tem se estabelecido com uma das principais alternativas para desenvolver transações de negócios.

Por se tratar de um tema relativamente novo, é difícil estabelecer um conceito para o comércio eletrônico, ressalta Carvalho (1999) que na literatura há pouco consenso quanto à definição de comércio eletrônico, considerando também que muitos autores divergem nas definições. Para Stair e Reynolds (2002), o comércio eletrônico pode ser caracterizado por qualquer transação empresarial entre partes, desde que seja efetuado no ambiente virtual. Kalakota e Whinston (1997) definem e-commerce como a compra e a venda de informações, produtos e serviços através de redes de computadores.

Albertin (2010) estende a definição, afirmando que o comércio eletrônico (CE) é a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócio num ambiente eletrônico, por meio de aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos do negócio.

O'Brien (2004) reforça essa noção mais abrangente salientando que o e-commerce “engloba o processo online de desenvolvimento, marketing, venda, entrega, atendimento, e pagamento de produtos e serviços negociados com clientes do mercado global, interconectados com o apoio de uma rede mundial de parceiros de negócios”.

Albertin (2010) destaca que a definição mais abrangente se adequa melhor ao modo mais vasto com que muitas empresas utilizam os meios digitais, seja como ferramenta de *marketing*, canal de vendas, linha de suporte etc.

Os termos e-commerce e e-business muitas vezes são confundidos ou utilizados de forma equivalente, no entanto, Kalakota e Robinson (2001) determinam que há uma diferenciação entre eles, pois o e-business é mais abrangente, envolvendo toda a infraestrutura de negócio e planejamento de ações, englobando inclusive o e-commerce.

2.2 Características do e-commerce

As características do comércio eletrônico estão diretamente ligadas ao dinamismo possibilitado pela internet. Segundo o Livro Verde (2000), alguns dos principais aspectos do e-commerce estão relacionados ao fácil acesso à informação, à diminuição dos custos de transação, a eliminação de intermediários tradicionais, ou seja, o consumidor realiza uma conexão direta com os produtos ou serviços de seu interesse, além da eliminação das distâncias físicas e funcionamento ininterrupto em qualquer local do mundo.

Corrêa (2002) ressalta que os custos do ciclo comercial são reduzidos pela não necessidade de instalações físicas, de estoque, de vendedores e pela eliminação dos intermediários e que com relação ao sistema de comercialização, o e-commerce possibilita que as empresas entrem em contato direto com o consumidor final.

Block, Pigneur e Segev (1996) determinam que os benefícios do *e-commerce* para as empresas podem ser divididos em quantitativos e qualitativos. Os benefícios quantitativos são: promoção de produtos, novo canal de vendas, economia direta, inovação de produtos, tempo de comercialização e prestação de serviços. Já os benefícios qualitativos são: novas oportunidades de negócio, relacionamento com clientes, divulgação da marca e aprendizagem organizacional.

2.3 Estudos anteriores sobre e-commerce

Corrêa (2002) teve como objetivo identificar as principais características do e-commerce que influenciam no processo de decisão de compra. A princípio foi realizada, por meio de uma entrevista semiestruturada, uma pesquisa exploratória para analisar a experiência dos consumidores na utilização do e-commerce e, posteriormente, foi utilizada uma pesquisa descritiva, sendo aplicado um questionário estruturado para confirmar ou não os dados obtidos no primeiro momento. Conclui-se que as informações precisas sobre os produtos e a conveniência em adquiri-los são as principais características apontadas pelos consumidores, aliadas a comodidade como principal benefício.

Nascimento (2011) apresentou o comércio eletrônico brasileiro e definiu o perfil dos consumidores que compram online. O estudo se baseou em uma revisão bibliográfica sobre o assunto e utilizou dados de pesquisas realizadas por diversas entidades. Conclui-se que o consumidor brasileiro necessita de estímulos variados para finalizar uma compra online, sendo os principais: atratividade do site, ausência de empecilhos bancários e percepção de segurança ao informar dados pessoais. Conclui-se também que o e-commerce no país tem uma tendência de crescimento, conforme observada na última década.

Fernandes e Ramos (2012) objetivaram compreender os fatores que influenciam a intenção de compra online dos consumidores. Para isso, aplicaram um questionário aos alunos de pós-graduação do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da UFRN. A análise dos dados foi feita por meio de estatísticas descritivas, análises fatoriais confirmatórias e análises de regressão linear. Os resultados das estatísticas descritivas revelaram que os pesquisados possuem percepções positivas sobre a facilidade de uso, de utilidade e de influência social em relação à compra online, e têm a intenção de comprar pela internet nos próximos meses. Por meio das análises fatoriais confirmatórias, criaram-se seis fatores: intenção de compra online, facilidade de uso percebida, utilidade percebida, risco percebido, percepção de confiança e influência social.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que concerne aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva. Conforme Vieira (2002), a pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou de determinado fenômeno, mas não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. Neste estudo, buscou-se identificar as características e determinar qual o perfil dos estudantes de ciências contábeis de uma universidade localizada no noroeste cearense, que utilizam o ambiente eletrônico para realizar transações comerciais.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como levantamento ou *survey*. De acordo com Gil (2008), este tipo de pesquisa refere-se à interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados. Este estudo aplicou um questionário de 21 questões baseado em Fernandes e Ramos (2012).

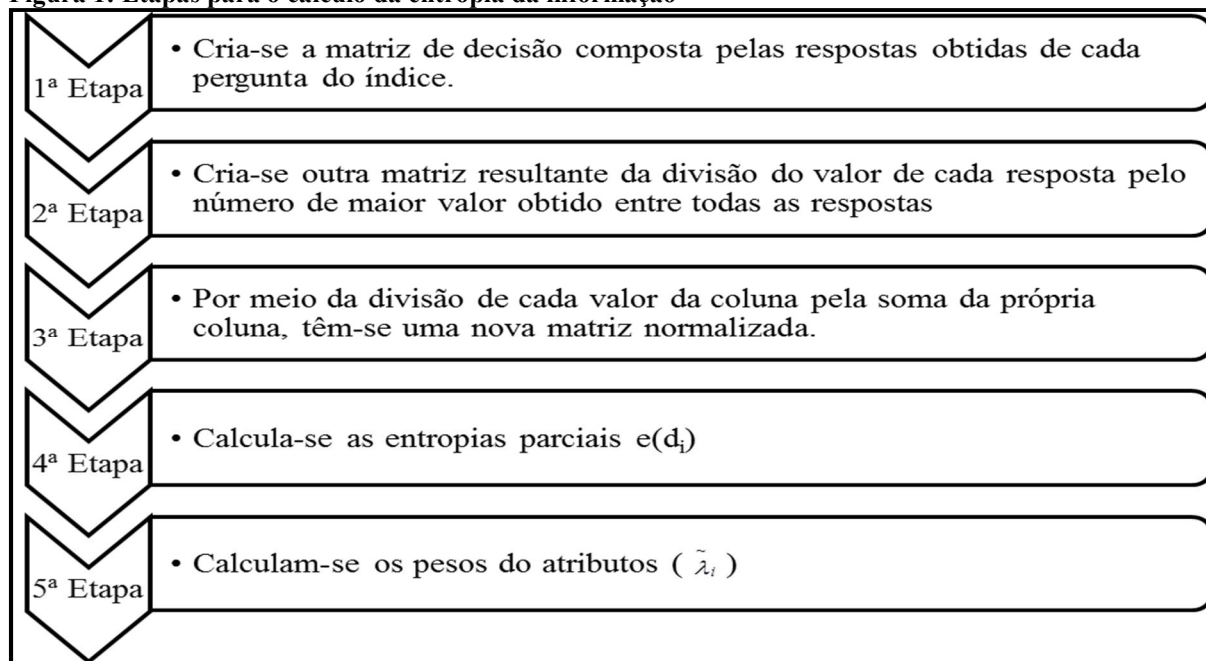
Quanto à abordagem enquadra-se como quantitativo. De acordo com Terence e Escrivão Filho (2006), nos estudos organizacionais, a pesquisa quantitativa permite a mensuração de opiniões, reações, hábitos e atitudes em um universo, por meio de uma amostra que o represente estatisticamente. Neste estudo, utilizou-se para tratamento dos dados, a entropia informacional.

A população correspondeu aos 581 alunos regularmente matriculados no semestre 2016.1 da referida instituição em análise. O período de aplicação deu-se do mês de julho a dezembro de 2016. A amostra compreendeu os 151 alunos que responderam ao questionário aplicado, portanto, aproximadamente 26% do universo populacional.

No tocante ao instrumento de pesquisa utilizado, esclarece-se que o mesmo foi composto por 21 questões, buscando compreender o perfil dos respondentes. O questionário baseou-se no estudo de Fernandes e Ramos (2012) e foi aplicado por meio da ferramenta do *google docs*. Utilizou-se a escala Likert com dez pontos, onde um significava que discordava totalmente e dez que concordava totalmente com a assertiva.

Após a respectiva coleta de dados foi calculado no Microsoft Excel, a média e a entropia da informação para cada uma das questões. A entropia possibilitou identificar quais itens possuíam menores e maiores diversidades de opiniões entre os respondentes. Na Figura 1, apresentam-se algumas etapas, descritas por Zeleny (1982), como necessárias para alcançar a entropia da informação.

Figura 1: Etapas para o cálculo da entropia da informação



Fonte: elaboração própria.

Quanto maior for o $e(d_i)$, menor é a informação transmitida pelo *i-ésimo* atributo. Caso $e(d_i) = e_{\max} = \ln(m)$, então o *i-ésimo* atributo não transmite informação e pode ser removida da análise decisória. Em virtude do peso $\tilde{\lambda}_i$ ser inversamente relacionado a $e(d_i)$, usa-se $1 - e(d_i)$ ao

invés de $e(d_i)$ e normaliza-se para assegurar que $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$ e $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$.

Assim, a entropia da informação pode ser representada por:

$$\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n - E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n - E}.$$

Quanto maior for o peso ($\tilde{\lambda}_i$) da questão, mais distante de 1 será o $e(d_i)$, indicando que haverá maior entropia. No caso deste estudo, quando os valores de entropia, ou seja, os $e(d_i)$, estiverem distantes de 1, significa que haverá maior dispersão de informação.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente apresenta-se a caracterização dos respondentes para que se verifique qual o perfil daqueles a quem foi aplicado o questionário. Após, trazem-se as respostas pertinentes ao conteúdo do questionário propriamente dito, momento em que apresentar-se a entropia informacional das questões.

Na Tabela 1, apresenta-se o perfil dos respondentes do questionário.

Tabela 1: Caracterização dos respondentes da pesquisa

Tipo de Consumidor		Gênero	
Comprou online	Não Comprou Online	Feminino	Masculino
78,80%	21,20%	51%	49%
Faixa etária		Estado civil	
De 17 a 20 anos	31,10%	Solteiro	40,40%
De 21 a 25 anos	37,70%	Namorando	36,40%
De 26 a 30 anos	13,20%	Casado	16,60%
De 31 a 35 anos	11,30%	Divorciado	4,00%
De 36 a 40 anos	5,30%	Viúvo	0%
De 41 a 45 anos	0,70%	União Estável	2,60%
Acima de 45 anos	0,70%		
Renda familiar mensal		Tempo de utilização da Internet	
Até R\$ 2.300,00	47,70%	Menos de um ano	3,30%
De R\$ 2.300,01 a R\$ 3.680,00	24,50%	De 1 a 3 anos	6,60%
De R\$ 3.680,01 a R\$ 5.060,00	14,60%	De 4 a 6 anos	25,20%
De R\$ 5.060,01 a R\$ 6.440,00	8,60%	De 7 a 9 anos	23,20%
De R\$ 6.440,01 a R\$ 7.820,00	1,30%	De 10 a 12 anos	15,20%
Acima de R\$ 7.820,00	3,30%	Mais de 12 anos	26,50%
Frequência de uso semanal da Internet		Utiliza mais a internet para	
Raramente	0,70%	Trabalho	42,40%
Ocasionalmente	7,30%	Lazer	52,30%
Regularmente	15,20%	Compras	5,30%
Frequentemente	24,50%		
Intensamente	26,50%		
Muito intensamente	25,80%		

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se na Tabela 1 que a grande maioria dos respondentes (78,80%) afirma ter comprado *online* antes. A maioria dos respondentes da pesquisa foram mulheres (51%). O maior percentual de respondentes possui entre 21 a 25 anos (37,70%) e é solteiro (40,40%). A renda familiar mensal dos respondentes, no geral, gira em torno de R\$ 2.300,00. Grande parte dos respondentes relatou que utiliza a internet em média há mais de 12 anos (26,50%). Contudo, um percentual de 25,2% relatou que utiliza a internet há quatro/seis anos.

Os respondentes informaram, em alto percentual, que utilizam a internet muito intensamente (25,80%) e apenas 0,70% raramente. Viu-se ainda que 52,30% dos entrevistados utilizam a internet para lazer, enquanto 42,40% utilizam para trabalho e 5,30% para fazer compras.

Tabela 2: Entropia informacional do Fator 1 (Percepção de confiança)

Nº	Questões	Entropia e(di)	Peso da Questão	Média
1	Para mim, a Internet seria/é um meio confiável para a realização de compras	0,9908	0,1743	6,98
2	Eu acredito na integridade da Internet para realizar transações comerciais	0,9876	0,2357	6,48
3	Eu tenho confiança de que a Internet manteria/ mantém seguras minhas informações pessoais	0,9813	0,3552	5,55
4	Para mim, seria/é confiável realizar compras online	0,9876	0,2348	6,72
Total		3,9473	1,0000	6,43

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com Zeleny (1982), quanto maior for o $e(di)$, menor será a informação transmitida por ele, ou seja, o grau da entropia será maior quanto mais distante de um o $e(di)$ for. Assim, após calcular o peso de cada questão em relação ao total do grupo (4 questões), é possível identificar a questão que apresentou maior $e(di)$, ou seja, a que retém a menor entropia e vice-versa.

Nota-se que o maior $e(di) = 0,9908$ encontra-se para a questão nº 1 “Para mim, a Internet seria/é um meio confiável para a realização de compras”, demonstrando que essa questão apresenta a menor informação transmitida, ou seja, a menor diversidade de opiniões entre as respostas, demonstrando que a maioria dos entrevistados possui opiniões semelhantes à média que foi equivalente a 6,98. Devido a pouca variedade de respostas e a média próxima de 7, pode-se afirmar que há um bom nível de concordância no que se refere a confiabilidade da internet para realização de operações comerciais.

A questão nº 3 “Eu tenho confiança de que a Internet manteria/mantém seguras minhas informações pessoais”, apresenta o menor $e(di) = 0,9813$, conseqüentemente, resultando no maior peso (0,3552), ou seja, esta questão foi a que apresentou maior diversidade de opiniões entre as respostas dos entrevistados, denotando que há um número maior de respondentes com opiniões mais distantes da média que foi de 5,55. Apesar da média inferior a 6, não é seguro concluir que não haja uma concordância considerável com relação a esse ponto, levando em consideração a grande diversidade de respostas indicada pelo peso da questão.

De forma geral, com relação a entropia deste grupo de questões relacionadas a confiança dos clientes, houve pouca diversidade de opiniões entre as respostas. Além disso, com exceção da questão nº 3, as demais apresentaram médias entre 6 e 7, o que indica que os respondentes, em sua maioria, têm percepções positivas quanto a confiabilidade do ambiente eletrônico.

A Tabela 3 permite analisar a opinião dos respondentes no tocante as quatro questões que compõem a segunda dimensão que aborda a “facilidade de uso percebida”.

Tabela 3: Entropia informacional do Fator 2 (Facilidade de uso percebida)

Nº	Questões	Entropia e(di)	Peso da Questão	Média
1	Eu acho que seria/é fácil comprar pela Internet	0,9603	0,5824	8,68
2	Para mim, utilizar a Internet para realizar compras não exigiria/exige muito esforço mental	0,9870	0,1915	7,42
3	Eu teria/tenho facilidade em aprender a realizar compras online	0,9915	0,1248	8,35
4	Eu acho que minha interação com a Internet para realizar compras seria/é clara e compreensível	0,9931	0,1013	7,97
Total		3,9319	1,0000	8,10

Fonte: Dados da pesquisa.

Como pode ser observada na Tabela 3, a média geral desta dimensão corresponde a 8,10, bastante superior à média geral da primeira dimensão que foi de apenas 6,43. Em relação a diversidade de opiniões, observa-se na Tabela 2 que o maior $e(di) = 0,9931$, desta dimensão, encontra-se na questão nº 4 “Eu acho que minha interação com a Internet para realizar compras seria/é clara e compreensível”, demonstrando que essa questão apresenta a menor informação transmitida, ou seja, a menor diversidade de opiniões entre as respostas, demonstrando que a maioria dos entrevistados possuem opiniões semelhantes a média que foi equivalente a 7,97.

A questão nº 1 “Eu acho que seria/é fácil comprar pela Internet”, apresenta o menor $e(di) = 0,9603$, conseqüentemente, possui também o maior peso (0,5824). Sendo assim, esta questão foi a que apresentou maior diversidade de opiniões entre as respostas dos entrevistados, denotando que há um número maior de respondentes com opiniões mais distantes da média que foi a maior desta dimensão (8,68).

Contudo, pode-se verificar que no que diz respeito à facilidade de realizar compras *online*, boa parte dos respondentes não considera um processo tão fácil, tendo em vista que a grande maioria das respostas diverge da média do quesito. Na Tabela 4 apresentam-se as opiniões dos respondentes no tocante as cinco questões que constituem a terceira dimensão denominada de “utilidade percebida”.

Tabela 4: Entropia informacional do Fator 3 (Utilidade percebida)

Nº	Questões	Entropia $e(di)$	Peso da Questão	Média
1	Para mim, seria/é útil realizar compras online	0,9887	0,1642	7,81
2	Utilizar a Internet me permitiria/permite realizar compras mais rapidamente do que na forma tradicional	0,9837	0,2372	7,32
3	Usar a Internet tornaria/torna a compra mais fácil de ser realizada em comparação ao modo tradicional	0,9823	0,2569	6,73
4	Para mim, seria/é conveniente comprar online	0,9863	0,1988	7,42
5	Eu acho que realizar compras online me traria/ traz economia financeira em relação às compras realizadas em uma loja física	0,9902	0,1429	7,53
Total		4,9312	1,0000	7,36

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível verificar na Tabela 4 que a média geral desta dimensão corresponde a 7,36, inferior a média da segunda dimensão (8,10), mas, superior à média da primeira (6,43). Verifica-se também que o maior $e(di) = 0,9902$, nesta dimensão, encontra-se na questão nº 5 “Eu acho que realizar compras online me traria/traz economia financeira em relação às compras realizadas em uma loja física”.

Então, nessa questão têm-se uma menor diversidade de opiniões entre os respondentes, ou seja, a maioria dos entrevistados possuem opiniões semelhantes à média que foi equivalente a 7,53 e é a mais elevada da dimensão.

Observa-se ainda, na Tabela 4, que a questão nº 3 “Usar a Internet tornaria/torna a compra mais fácil de ser realizada em comparação ao modo tradicional”, apresentou o menor $e(di) = 0,9823$, o maior peso (0,2569) e, portanto, foi a questão que apresentou maior diversidade de opiniões entre os respondentes evidenciando que há um número maior de respondentes com opiniões mais distantes da média que foi de apenas 6,73. De modo geral, para a dimensão de utilidade percebida os entrevistados apresentam concordância no que diz respeito à economia financeira proporcionada pelo comércio eletrônico.

Por outro lado, no tocante a facilidade de realizar compras online em comparação ao modo tradicional, nota-se uma diversidade maior de opiniões, o que vem a confirmar as percepções divergentes apresentadas no fator de facilidade de uso percebida. A Tabela 5 evidencia as opiniões dos respondentes em relação às três questões que compõem a quarta dimensão denominada de “risco percebido”.

Tabela 5: Entropia informacional do Fator 4 (Risco percebido)

Nº	Questões	Entropia e(di)	Peso da Questão	Média
1	Realizar compras online representaria/ representa um risco significativo para mim	0,9764	0,2445	5,26
2	Para mim, utilizar a Internet para realizar compras representaria/representa um elevado potencial de perda financeira	0,9592	0,4239	3,54
3	Usar a Internet para realizar compras comprometeria/compromete a minha privacidade	0,9681	0,3316	4,82
Total		2,9037	1,0000	4,54

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 5 que a média geral desta dimensão foi de apenas 4,54, bastante inferior às médias das três primeiras dimensões, indicando que existe sutil discordância quando o assunto é risco proporcionado pelas transações online.

Quanto a diversidade de opiniões, constata-se na Tabela 4 que o maior $e(di) = 0,9764$, nesta dimensão, encontra-se na questão nº 1 “Realizar compras online representaria/ representa um risco significativo para mim”, evidenciando que essa questão apresenta a menor informação transmitida, ou seja, a maioria dos entrevistados possuem opiniões semelhantes a média que foi equivalente a 5,26.

A questão nº 2 “Para mim, utilizar a Internet para realizar compras representaria/representa um elevado potencial de perda financeira”, possui o menor $e(di) = 0,9592$, conseqüentemente, possui também o maior peso (0,4239). Logo, esta questão foi a que apresentou maior diversidade de opiniões entre os respondentes, indicando que há um número maior de respondentes com opiniões mais distantes da média que foi a menor da dimensão (3,54). A Tabela 6 contém as opiniões dos respondentes em relação às três questões que constituem a quinta dimensão denominada de “influência social”.

Tabela 6: Entropia informacional do Fator 5 (Influência social)

Nº	Questões	Entropia e(di)	Peso da Questão	Média
1	Pessoas que influenciam o meu comportamento acham que eu deveria realizar/continuar realizando compras online	0,9781	0,3811	6,17
2	Pessoas que são importantes para mim acham que eu deveria realizar/continuar realizando compras pela Internet	0,9790	0,3667	6,27
3	Experiências de compras online de pessoas nas quais eu confio me influenciariam/influenciam a realizar compras pela Internet	0,9855	0,2522	7,00
Total		2,9427	1,0000	6,48

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 6 que a média geral desta dimensão corresponde a 6,48, valor muito próximo ao valor médio da primeira dimensão (Tabela 1). Também é possível observar que o maior $e(di) = 0,9855$, nesta dimensão, encontra-se na questão nº 3 “Experiências de compras online de pessoas nas quais eu confio me influenciariam/influenciam a realizar compras pela Internet”, ou seja, nessa questão há uma menor diversidade de opiniões entre os respondentes, deixando claro que a maioria dos entrevistados possuem opiniões semelhantes a média que foi equivalente a 7,00 e é a mais elevada da dimensão.

De modo contrário, a questão nº 1 “Pessoas que influenciam o meu comportamento acham que eu deveria realizar/continuar realizando compras online”, apresentou o menor $e(di) = 0,9781$, o maior peso (0,3811) e, conseqüentemente, foi a questão que apresentou maior diversidade de opiniões entre os respondentes evidenciando que há um número maior de respondentes com opiniões mais distantes da média que foi de apenas 6,17.

A Tabela 7 destaca as opiniões dos respondentes no que tange as três questões que compõem a sexta dimensão denominada de “intenção de compra online”.

Tabela 7: Entropia informacional do Fator 6 (Intenção de compra online)

Nº	Questões	Entropia e(di)	Peso da Questão	Média
1	Pretendo utilizar/continuar utilizando a Internet para fazer compras nos próximos seis meses	0,9758	0,4931	7,05
2	Eu quero realizar/continuar realizando compras pela Internet nos próximos seis meses	0,9751	0,5069	7,15
Total		1,9509	1,0000	7,10

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 7 que a média geral desta dimensão, referente à “intenção de compra online”, foi de 7,10, inferior apenas as médias da segunda (8,10) e da terceira dimensão (7,36).

Percebe-se também que os e(di)s, nesta dimensão, foram bastante parecidos, haja vista que o e(di) da primeira questão foi de 0,9758 e o e(di) da segunda questão foi de 0,9751. Assim como os pesos de 0,4931 na primeira questão e de 0,5069 na segunda questão.

Estes resultados indicam que o número de respondentes com opiniões diferentes das médias correspondentes a 7,05 na primeira questão e 7,15 na segunda questão são bastante semelhantes.

No que diz respeito à intenção de compra *online* nos próximos seis meses, observa-se que os respondentes apresentam boa concordância, a julgar pela média geral da dimensão (7,10) e pela pouca variedade de respostas.

Esse resultado atesta a análise feita por Fernandes e Ramos (2012) que relatam que a intenção de compra *online* possui relação positiva com os fatores de confiança, utilidade e influência social e por outro lado, possui razão negativa no que diz respeito a risco percebido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo verificar o perfil dos consumidores do e-commerce no curso de ciências contábeis de uma universidade localizada na mesorregião noroeste cearense. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de levantamento e abordagem quantitativa. Para a análise dos dados utilizou-se a entropia informacional. O número de respondentes correspondeu a 151 alunos. O questionário aplicado foi composto de 21 questões, baseado no estudo de Fernandes e Ramos (2012).

Os resultados demonstraram que o maior percentual de respondentes da pesquisa foram mulheres (51%). A maioria dos respondentes possuía entre 21 a 25 anos e é solteiro (40,40%). A renda familiar mensal dos respondentes, no geral, girava em torno de R\$ 2.300,00. Grande parte dos respondentes relatou que utiliza a internet em média há mais de 12 anos (26,50%).

Os respondentes informaram, em sua maioria, que utilizavam a internet muito intensamente (25,80%) e 0,70% raramente. Viu-se ainda que 52,30% dos entrevistados utilizavam a internet para lazer, enquanto 42,40% utilizavam para trabalho e 5,30% para fazer compras.

Notou-se que 45% dos respondentes consideram a internet um meio confiável para a realização de compras, visto que, 68 alunos registraram de oito a dez pontos como resposta do item que fez o questionamento. Observou-se ainda que a respectiva pergunta obteve uma menor diversidade de opiniões entre os respondentes.

Viu-se também que o item que diz respeito a ter confiança de que a internet manteria/mantém seguras as informações pessoais, apresentou a maior variedade de respostas entre os alunos participantes da pesquisa. Neste questionamento, verificou-se que nenhum dos respondentes marcou a pontuação dez e apenas um marcou nove pontos. Infere-se, portanto, que nem todos os educandos da referida universidade sentiam-se certos o suficiente quando o

assunto era a segurança das informações pessoais lançadas na internet. Percebeu-se que a desconfiança e a insegurança decorriam mais daquelas pessoas que tinham idade acima da faixa etária dos 25 anos.

Quanto à dimensão de facilidade de uso percebida, no que concerne à facilidade de comprar pela internet, viu-se que houve uma pequena diversidade de opiniões entre os respondentes. Notou-se que 37% dos entrevistados (57 alunos) marcaram entre sete e dez pontos neste quesito. Demonstrando que, em sua maioria, (62%) os respondentes consideraram que comprar pela internet não era um processo tão fácil.

Concluiu-se que a maioria dos educandos da referida universidade, mostraram-se confiantes quanto ao *e-commerce*, tendo em vista as percepções positivas demonstradas principalmente nos fatores de confiabilidade, utilidade percebida e risco e embora alguns ainda mantenham certas resistências, a maioria pretende realizar ou continuar realizando compras nos próximos seis meses, conforme visto na dimensão relacionada à intenção de compra. Notou-se também que, em sua maioria, foram os discentes com idade superior a 25 anos que se mostraram mais reticentes.

As principais limitações da pesquisa decorrem da dificuldade em se receber os retornos dos questionários, o que prejudica o resultado geral e a própria sistematização do estudo. Como sugestão para pesquisas futuras, podem-se investigar outros fatores ou mesmo correlacionar os mesmos fatores com algumas variáveis, por exemplo, idade, sexo, renda familiar, dentre outros.

REFERÊNCIAS

ALBERTIN, Alberto Luiz. **Comércio Eletrônico**: modelo, aspectos e contribuições de sua aplicação. 6 ed. São Paulo, 2010.

BLOCK, M.; PIGNEUR, Yves; SEGEV, Arie. On the road of electronic commerce—a business value framework. **Stern NYU Paper**, 1996.

CARVALHO, D. T. **Condicionantes de estratégias para a internet**: uma abordagem interfuncional. 1999. 214 f. Tese (Doutorado em Administração)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**, v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CORREIA, João Batista. **E-commerce**: principais características que influenciam no processo de decisão de compra via internet. 2002. 91 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

FERNANDES, L. O.; RAMOS, A. S. M. Intenção de compra online: aplicação de um modelo adaptado de aceitação da tecnologia para o comércio eletrônico. **Revista Eletrônica de Sistemas de Informação**, v. 11, n. 1, p. 1-22, 2012.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. 1. ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. 114 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAN, Jony. **Varejo Competitivo**: marketing Integrado com a internet. São Paulo: Atlas, 1998.

KALAKOTA, Ravi; WHINSTON, Andrew B. **Electronic commerce: a manager's guide**. Addison-Wesley Professional, 1997.

MAGALHÃES, Alexandre Sanches. **E-commerce e E-banking no Brasil: Uma perspectiva do usuário**. 2007. 273 f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA E DA TECNOLOGIA. **Sociedade da informação no Brasil: Livro Verde**. Takahashi, Tadao (Org.). Brasília, 2000.

NASCIMENTO, Rafael Moraes do. **E-commerce no Brasil: perfil do mercado e do e-consumidor brasileiro**. 2011. 77 f. Dissertação de Mestrado - Escola Brasileira De Administração Pública e de Empresas, São Paulo, 2011.

O'BRIEN, James. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet**. 2. ed. São Paulo, 2004.

SILVA, Nildo Carlos da. **E-Commerce: um modelo para utilizar a informação como um produto comercial**. 2004. 73 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

STAIR, E.; REYNOLDS, R. M.; REYNOLDS, G. W. **Princípios de sistemas de informação**, v. 4, 2002.

TERENCE, Ana Cláudia Fernandes; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP), 6, 2006, Ceará. **Anais...** Fortaleza, 2006.

VIEIRA, V. F. As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing. **RevistaFAE**, Curitiba, v.5, n.1, p.61-70, jan./abr. 2002.

ZELENY, M. **Multiple criteria decision making**. New York: McGraw-Hill, 1982.

CORRUPÇÃO E CONTABILIDADE: ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA INTERNACIONAL

Leidiane Andreola Dalla Vecchia

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
leidiane.vecchia@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
sady@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em analisar as principais características da produção intelectual relacionadas à contabilidade e a corrupção, no cenário internacional. Os procedimentos metodológicos foram conduzidos por meio de pesquisa descritiva, análise bibliométrica e abordagem quantitativa. A coleta considerou a produção indexada nas bases de dados *Spell*, *Scielo*, *Science Direct* e *Ebsco*, cuja amostra final reuniu um conjunto de cinquenta e três artigos. Os resultados encontrados indicam baixa densidade de relações entre os autores e as instituições, os autores mais produtivos contam com apenas três artigos e, confirmando um pressuposto da Lei de Lotka, 97,44% dos autores possuem apenas um artigo sobre o tema. Não foi observada a presença de elitismo de autores, reforçando o caráter de que a produção científica sobre a temática ainda é incipiente. Dentre os artigos de maior impacto, 50% adotaram perspectiva positivista e 50% perspectiva crítica. Os resultados permitiram observar maior incidência de discussões na relação da corrupção com as práticas de auditoria (atividades do auditor e combate de fraudes) e com os escândalos corporativos (ineficiência contábil).

Palavras-chave: Corrupção; Práticas contábeis; Estudo bibliométrico.

1 INTRODUÇÃO

A origem da corrupção é tão antiga quanto à da contabilidade, ambas possuem raízes no desenvolvimento de sociedades primitivas. Os estudos quanto à temática da corrupção surgiram a partir da década de 1950, sobretudo nos Estados Unidos (BREI, 1996) e tornou-se um fenômeno de grande interesse e atenção mundial (SILVA; BRAGA; COSTA, 2009).

A corrupção transcende a barreira nacional, atinge todas as sociedades e economias e está vinculada aos valores, a educação e a cultura. Bezerra (1995) argumenta que a corrupção não é um fenômeno exclusivo de uma sociedade ou de um momento de seu desenvolvimento, pois está presente em formações sociais distintas e sofre variação significativa, já que é o legado de uma dimensão social, histórica e cultural.

A corrupção é um dos maiores obstáculos para o crescimento econômico e para o desenvolvimento social, é uma realidade de todos os países, porém é percebido com maior gravidade em países subdesenvolvidos (WANG; YOU, 2012). Nas organizações, a corrupção atinge todos os tipos de empresas independente do porte, setor, localização ou tipo de negócio (GAVIRIA, 2002). A corrupção apresenta-se como uma incerteza, afasta investidores, prejudica atividades inovadoras, afeta a estratégia da empresa e se apresenta como um entrave no desenvolvimento sustentável (AMEXIEIRA, 2013).

Em pesquisa conduzida pelo Banco Mundial, com 150 funcionários públicos ocupantes de cargos elevados e cidadãos de 60 nações em desenvolvimento, a corrupção foi apontada como o principal fator que dificulta o desenvolvimento econômico e o crescimento de seus

países. O Banco Mundial estima que os subornos pagos por indivíduos e empresas ao setor público totalizem US \$ 1 trilhão por ano em todo o mundo e que o custo da corrupção equivale a 5% do Produto Interno Bruto (PIB) global, equivalente a US \$ 2,5 trilhões (HEALY; SERAFEIM, 2015).

Embora exista uma literatura recorrente sobre as causas, consequências e formas de controlar a corrupção, a relação entre corrupção e contabilidade ainda é um tema que merece atenção (HOUQE; MONEM, 2016). De forma geral, pouco se sabe sobre os processos de corrupção e o papel da contabilidade nesses processos, estabelecendo assim uma lacuna no conhecimento sobre o tema (NEU et al., 2013).

Apesar disso, pesquisadores como Everett, Neu e Rahaman (2007), Johnston (2015) e Houqe e Monem (2016), por exemplo, ressaltam que o foco inerente em eficiência, controle e divulgação pode fazer com que a contabilidade desempenhe um papel importante na redução da corrupção, além de influenciar na forma como uma sociedade percebe a corrupção.

Entretanto, as práticas contábeis não se limitam apenas ao papel de anticorrupção, pois o uso hábil da contabilidade torna possível atividades ilícitas servindo como capital cultural na formação de redes criminosas (NEU et al., 2013). As empresas podem utilizar-se de práticas contábeis obscuras, manipulando informações e dificultando a detecção de atos corruptos (KIMBRO, 2002).

Deste modo, o uso de práticas contábeis inadequadas pode auxiliar no envolvimento em atividades ilícitas. Contudo, a existência de padrões contábeis específicos, abrangentes e comparáveis são um anátema para os corruptos (WILHEM; WILHELM, 2010). Apesar de uso esporádico indevido, a Contabilidade se constitui em artefato ímpar de identificação e combate à corrupção (SANTOS; GUEVARA; AMORIM, 2013).

Diante do exposto, a investigação pretende responder à seguinte questão de pesquisa: Quais as principais características da produção intelectual relacionadas às práticas contábeis e a corrupção no contexto internacional? O objetivo consiste em analisar as principais características da produção intelectual relacionadas às práticas contábeis e a corrupção no contexto internacional.

O estudo justifica-se pela relevância e abrangência do tema, sendo crescente o interesse em ampliar o conhecimento das atividades corruptas e os meios de contê-las. Apesar do interesse social sobre o tema, observou-se escassez de produção científica, denotando a necessidade de a comunidade científica produzir discussões, avaliações e soluções para combater a corrupção nos ambientes corporativos, públicos e sociais. Embora a literatura relacionando as práticas contábeis e a corrupção ainda se mostre incipiente, o estudo permite avaliar a produção existente, as características e a evolução da corrupção, indicando a existência de controvérsias quanto sua natureza.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Aspectos conceituais da corrupção

A origem do conceito de corrupção remonta à Roma Antiga, tendo sido no império romano que a corrupção tomou forma clara, atribuindo-lhe o caráter de ato impróprio (AMEIXEIRA, 2013). A corrupção é percebida no decorrer da história como integrante de um contexto social, está inserida em passagens históricas como peças de Shakespeare e a constituição americana (TANZI, 1998).

Após o século XX, as atitudes em face à corrupção adquiriram contornos aparentemente mais tolerantes e permissivos (AMEIXEIRA, 2013). A temática da corrupção destacou-se sobre tudo na década de noventa do século passado, sendo que em 1995 o *Financial Times* no editorial de fim de ano declarou ser aquele o ano da corrupção (TANZI, 1998).

Johnston (1982) explica a corrupção sobre três perspectivas: (i) explicações personalistas, nas quais a corrupção é vista como “más ações de gente ruim”. Leva em consideração a fragilidade da natureza humana, tendo como causas a ganância e a racionalização humana, com foco na investigação psicológica; (ii) explicações institucionais, inferindo que a corrupção decorre de problemas da administração, estímulo exercido por líderes corruptos que disseminam a cultura colusiva, e/ou das lacunas criadas pelas leis e regulamentos; (iii) explicações sistêmicas, que emergem da interação do governo com o público e atuam como uma das formas dentre as várias de influência.

Em abordagem mais genérica, Silva (1995, p. 6) sustenta que “como qualquer fenômeno, humano ou natural, a corrupção pode comportar uma miríade de definições; estas, por seu turno, implicam uma série de visões sobre comportamento individual e de grupo”. No intuito de ampliar o espectro de abordagens, o Quadro 1 apresenta outras definições de corrupção.

Quadro 1 - Definições de corrupção

Autores	Definição
BREI (1996, p.21)	“Desvio de um padrão de conduta institucionalizado que se caracteriza principalmente pela utilização do público pelo privado com um manifesto propósito de favorecimento pessoal ou grupal”.
FRIEDRICH (2002, p.15)	“Corrupção é um padrão de comportamento que desvia da norma realmente predominante ou que se acredita predominar (...) comportamento divergente associado a uma particular motivação”.
NYE (1967, p.963)	“Corrupção é um comportamento que distancia as obrigações formais da função pública por motivos privados (a família, o ambiente próximo), pecuniários ou de um aumento de status”.
TANZI (1998, p.559-560)	“O termo corrupção vem do verbo latino “rumpere” – romper, que significa a quebra de algo. Este algo pode ser um código de conduta moral, social ou ainda administrativa”.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Muitos investigadores parecem admitir explicitamente que todos sabem o que é corrupção, estando a análise e a avaliação da corrupção sujeitas a um julgamento de natureza moral. Quando as pessoas buscam dar sentido à realidade, encontram-se como seres históricos vinculados em determinados valores individuais e culturais. Na falta de debates mais aprofundados acerca de seus fundamentos e na ausência de teorias bem articuladas tornam-se mais claras as razões da grande dificuldade de haver um consenso inicial sobre a própria definição do que seja um ato corrupto (BREI, 1996). A conceituação de corrupção também pode ser fundamentada, basicamente, em três correntes: moralista, legalista e revisionista conforme apresentado no Quadro 2 (BREI, 1996; BRÜNING, 1997):

Quadro 2 - Correntes explicativas da corrupção

Fundamentação	Características	Aspectos Relevantes
Moralista	A corrupção é ligada a uma questão ética, uma subtração de padrões éticos estabelecidos por uma determinada comunidade social.	Carece de fundamentação científica, racionalização do processo analítico, pode levar a resultados falaciosos.
Legalista	A corrupção é uma ruptura de um conjunto de leis positivas instituídas.	Restringem em excesso, as condutas consideradas corruptas pela lei.
Revisionista	Identifica na corrupção uma possibilidade de benefício, sobretudo em um contexto administrativo altamente burocratizado.	Considera o grau de desenvolvimento de um país. Nesta corrente, países subdesenvolvidos seriam beneficiados devido a corrupção emergir como um fator de desenvolvimento.

Fonte: Elaborado com base em Brei (1996) e Brunning (1997).

Brei (1996) apontava para a necessidade de estudos que validassem determinadas conceituações e subsidiassem formulações teóricas. Tanzi (1998) observou a existência há alguns anos de discussões a respeito da conceituação da corrupção, inferindo tratar-se de um

fenômeno difícil de descrever, porém facilmente reconhecido quando observado (TANZI, 1998).

É fundamental considerar os aspectos normativos envolvidos no tema da corrupção e o modo como a construção de seu significado depende de valores que circulam no plano da sociedade e que impactam na economia e nas organizações (FILGUEIRAS, 2009).

2.2 Corrupção: efeitos na economia e nas organizações

O processo de globalização implica em uma internalização das práticas comerciais, estas muitas vezes são acompanhadas pela corrupção, um fenômeno que já faz parte do cotidiano da sociedade e das organizações. Segundo Scott (1995) há uma institucionalização da corrupção em vários ramos da vida social e corporativa. Até meados de 1978, a maioria dos economistas considerava a corrupção uma “graxa” que lubrificava a economia, uma acidentalidade de pouca importância. Em 1978, Susan Rose Ackerman publicou *Corruption: a study in political economy*, obra considerada como divisor de águas na discussão do tema e a partir de então intensificaram-se os estudos quanto aos prejuízos oriundos da corrupção (ABRAMO, 2005).

Os efeitos oriundos da corrupção se difundem por todo o mundo, porém não atinge a todos da mesma maneira. “As populações de países mais pobres são provavelmente mais vulneráveis a pedidos de propina do que as populações de países ricos” (ABRAMO 2005 p. 37). A corrupção está associada também à doença e desemprego, além da falta de punição e envolvimento generalizado do governo (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

A corrupção possui efeitos negativos no crescimento econômico, causa redução de investimentos, cria um cenário incerto, reduz gastos com saúde e educação, reduz a produtividade do investimento público e da infraestrutura além da redução nas receitas fiscais (TANZI, 1998). A importância da corrupção está na sua capacidade de influenciar a economia, à medida que corrói o direito de propriedade e causa tensões nas instituições políticas. Um ambiente instável onde a corrupção prevalece, tem como consequências o aumento de custos e o risco do investidor (AMEIXEIRA, 2013).

No contexto empresarial, duas são as teorias econômicas que tratam da corrupção no ambiente corporativo: Teoria da Propina e Teoria dos Caçadores de Renda (*rentseeking*). A Teoria da Propina leva em consideração também o suborno, trata do conflito entre o bem público e privado. O estado perfeito segundo Weber é quando o comportamento do burocrata é estritamente voltado ao bem público, a partir do momento em que são ofertados atrativos financeiros com o intuito de quebrar a relação de impessoalidade é que se estabelece a corrupção (BORINI; GRISI, 2009).

A Teoria dos Caçadores de Renda (*rentseeking*) pressupõe que a principal motivação dos agentes econômicos é a maximização do próprio bem-estar financeiro, dependente de um conjunto de regras. A corrupção se estabelece quando os agentes tentam maximizar seus recursos, rompendo as regras estabelecidas (BORINI; GRISI, 2009).

2.3 Práticas contábeis e a corrupção

Os escândalos financeiros na virada do século XXI elevaram a conscientização e as responsabilidades da contabilidade na detecção de fraudes. Segundo o inquérito bienal de 2005, na era pós-Sarbanes-Oxley mais demonstrativos financeiros fraudulentos foram descobertos e relatados, apresentando um aumento de 140%, reflexo do aumento do montante de fraudes e/ou devido aos controles mais efetivos e rigorosos (HOGAN, et al., 2008).

As normas contábeis podem contribuir para reduzir tanto a oportunidade de fraude, como a emissão de relatórios fraudulentos (HOGAN, et al., 2008). A finalidade da contabilidade é fornecer informações sobre o desempenho financeiro, social e ambiental de uma empresa, além de fornecer a provisão de dados que são essenciais para o controle e prevenção de atividades corruptas (BARKEMEYER; LEUSS; LEE, 2015).

A harmonização das normas de contabilidade e de auditoria devem ser a principal prioridade para os contadores interessados em combater a corrupção (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007). As formas de combater a corrupção passam pela adoção de um conjunto de padrões contábeis universalmente aceitos, um sistema jurídico eficaz e comitês de auditoria (ZARB, 2010). Em 1994, a comissão do Banco Mundial desenvolveu quatro elementos que deveriam ser adotados pelos países que desejavam combater a corrupção: (i) implementação de uma estratégia e sistemas de informação de gestão; (ii) desenvolver uma base profissional de contabilistas auditores; (iii) adoção e aplicação de normas contábeis aceitáveis; (iv) fornecer um forte quadro jurídico para apoiar práticas contábeis modernas (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

No entanto, a contabilidade não está voltada apenas para o combate à corrupção. As práticas contábeis são utilizadas como capital intelectual de redes criminosas, possibilitando a geração, circulação e repatriamento do produto da corrupção (NEU et al., 2013). Além disso, o processo contábil consiste em lidar com questões de julgamento e de resolução de conflitos entre abordagens concorrentes à apresentação dos resultados de eventos e transações financeiras, tal flexibilidade proporciona oportunidades de manipulação, engano e deturpação (JAMESON, 1988).

As práticas contábeis criativas denotam aspectos legais e ilegais devido à flexibilidade da política contábil, à prática de fraude, manipulação ou engano, constatando-se problemas sérios de contabilidade ligados às auditorias empresariais plagiadas. A natureza subjetiva da contabilidade e a estreita ligação entre auditores e clientes, também pode conduzir para a distorção dos números produzidos e divulgados (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois pretende descrever aspectos relacionados à produção científica acerca da corrupção relacionada às práticas contábeis. A pesquisa descritiva tem como principal objetivo a descrição dos atributos de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis (GIL, 2002). Para Andrade (1995, p. 15) “neste tipo de pesquisa, os fatos são observados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles”.

A pesquisa do tipo documental é caracterizada pela utilização de documentos como fonte de dados, informações e evidências (THEÓPHILO; MARTINS, 2009). Por se tratar de uma pesquisa bibliométrica, a abordagem do assunto pesquisado caracteriza-se como quantitativo. Para Theóphilo e Martins (2009, p. 103), uma pesquisa classifica-se como quantitativa quando pode “[...] organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar dados numéricos coletados”. A bibliometria, por sua vez, estuda os aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada sobre determinado assunto, utilizando a estatística como ferramenta na coleta e tratamento dos dados (RAUPP; BEUREN, 2003).

A coleta de dados considerou artigos publicados na base Spell, Scielo, Ebsco e Science Direct, sem recorte temporal, ou seja, considerou-se todo o período disponível. As pesquisas foram realizadas utilizando-se como index de busca nas bases internacionais o termo “*corruption*” e “*accounting*”, em que ambas as expressões deveriam constar nas palavras-chave, resumo e título. As buscas foram restringidas as áreas de conhecimento classificadas como *Social Science; Economic, Econometrics and Finance; e Business, Management and Accounting*. Nas bases nacionais os termos de busca utilizados foram “*corrupção*” e “*contabilidade*” constantes nas palavras-chave, resumo e título.

A partir dos parâmetros definidos, retornaram 201 artigos na base Ebsco, 103 artigos na base Science Direct, um artigo na base Scielo e seis artigos na base Spell, totalizando 311 artigos. Inicialmente, foram excluídos os artigos em duplicidades e na sequência foi realizada leitura do resumo dos artigos anteriormente filtrados. Com a leitura dos resumos foram

mantidos os artigos que evidenciam a relação das práticas contábeis com a corrupção, resultando em uma amostra final de 53 artigos.

A partir da análise de conteúdo individual, artigos foram excluídos da amostra em decorrência de abordar a corrupção em outros contextos, a exemplo do crescimento econômico. Assim, reconhece-se que os resultados apresentados são afetados pela subjetividade contida nas classificações realizadas pelo pesquisador.

Para a análise dos dados, considerou-se os critérios bibliométricos. Há uma diversidade de leis relacionadas à bibliometria, em que as principais são as de Brandford, Lotka e Zipf. A Lei de Brandford tem foco na produtividade de periódicos, a Lei de Lotka na produção científica de autores e a Lei de Zipf na frequência de palavras (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

A Lei de Bradford é um instrumento útil para o desenvolvimento de políticas de aquisição e de descarte de periódicos. Esta lei permite estimar o grau de relevância de periódicos em cada área do conhecimento, considerando que os periódicos que publicam o maior número de artigos sobre dado assunto constituem um núcleo de periódicos supostamente de maior qualidade ou relevância para a determinada área (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

A Lei de Lotka consiste na medição da produtividade dos autores, mediante um modelo de distribuição, tamanho e frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos (VANTI, 2002). Para Guedes e Borschiver (2005, p. 2) “A Lei de Lotka considera que alguns pesquisadores, supostamente de maior prestígio em uma determinada área do conhecimento, produzem muito e muitos pesquisadores, supostamente de menor prestígio, produzem pouco”.

A primeira lei de Zipf está relacionada às palavras de alta frequência em um texto e a segunda às de baixa frequência, e foram formuladas a partir da observação empírica e da análise de frequência de ocorrência de palavras em um texto suficientemente longo (SANTOS, 2009).

Na operacionalização dos dados coletados foi utilizado o *Software Excel*[®]. Para a análise das redes sociais, procedeu-se à exploração das relações interinstitucionais e das redes de coautoria, uma vez que essas representam uma vertente da análise de redes sociais (LIU et al., 2005), valendo-se do *software UCINET*[®].

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A seção de análise dos resultados considera a investigação dos 53 artigos que integram a amostra do estudo, contendo publicações entre os anos de 1977 a 2016. Após o estabelecimento dos critérios descritos na metodologia deste estudo, foram feitas as seguintes classificações e correlações, apresentadas e analisadas na sequência: distribuição das publicações por ano; rede de coautoria entre instituições de ensino; quantidade de autores por artigo; rede de coautoria entre autores; distribuição de artigos por autor; distribuição dos artigos por periódico; artigos com maior impacto; frequência dos termos nas palavras-chave e abordagem do artigo quanto à contabilidade.

A Tabela 1 demonstra o volume de publicações e a evolução das pesquisas sobre práticas contábeis e corrupção ao longo do período, separadamente por ano de publicação. Pode-se observar que há poucas produções de artigos quanto à temática abordada.

Tabela 1 - Distribuição de artigos por período

Ano	N	%	Ano	N	%
1977	1	1,89%	2008	5	9,43%
1980	1	1,89%	2009	3	5,66%
2002	3	5,66%	2010	3	5,66%
2003	2	3,77%	2012	3	5,66%
2004	1	3,77%	2013	3	5,66%
2005	4	7,55%	2014	5	9,43%
2006	1	1,89%	2015	11	20,75%
2007	3	5,66%	2016	3	5,77%
		Total			53

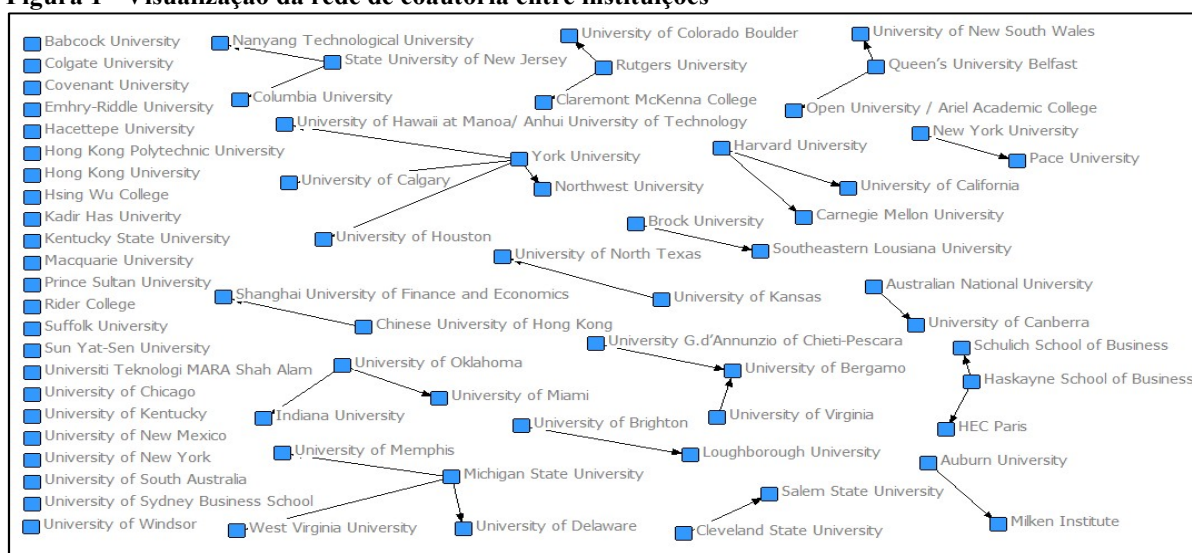
Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se no Gráfico 1 a evolução das publicações ao longo do tempo, em que as primeiras publicações encontradas sobre o tema pesquisado datam de 1977. Constata-se que a partir de 2002 houve uma presença, embora pequena, de produções sobre a relação das práticas contábeis e a corrupção, demonstrando a ideia do crescente interesse quanto à temática. O maior salto nas produções foi em 2015, quando foram publicados 11 artigos, contrastando com o período entre 1978 a 2001 que foi publicado apenas 1 artigo.

Na Figura 1 apresenta-se a rede de coautoria entre as instituições de ensino superior em que os autores dos artigos selecionados estão vinculados. A análise individual de cada artigo para verificar a afiliação dos pesquisadores indicou a vinculação com 69 instituições. A ligação entre as instituições apresentou-se da seguinte maneira: 57,50% das instituições não apresentam nenhuma ligação, 20% apresentam ligação com uma instituição, 17,50% está vinculada com duas instituições e instituições com quatro e cinco ligações são na ordem de 2,5%, respectivamente.

Observa-se pela Figura 1 a baixa densidade da rede de coautorias relacionada ao tema entre práticas contábeis e corrupção. Quanto mais densa a rede, maior a possibilidade de fluxo de informações, a baixa densidade da rede pode dificultar a estruturação de pesquisas e dos conhecimentos da área (HANEMANN; RIDLLE, 2005).

Figura 1 - Visualização da rede de coautoria entre instituições



Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 apresenta a distribuição da quantidade de autores por artigo, na amostra investigada.

Tabela 2 - Quantidade de autores por artigo

Quantidade de autores	Número de artigos	%
1	19	35,85%
2	15	28,30%
3	10	18,87%
4	07	13,21%
5	02	3,77%
Total de autores	117	
Total de artigos	53	100%
Média de autores/artigos	2,21	

Fonte: Dados da pesquisa.

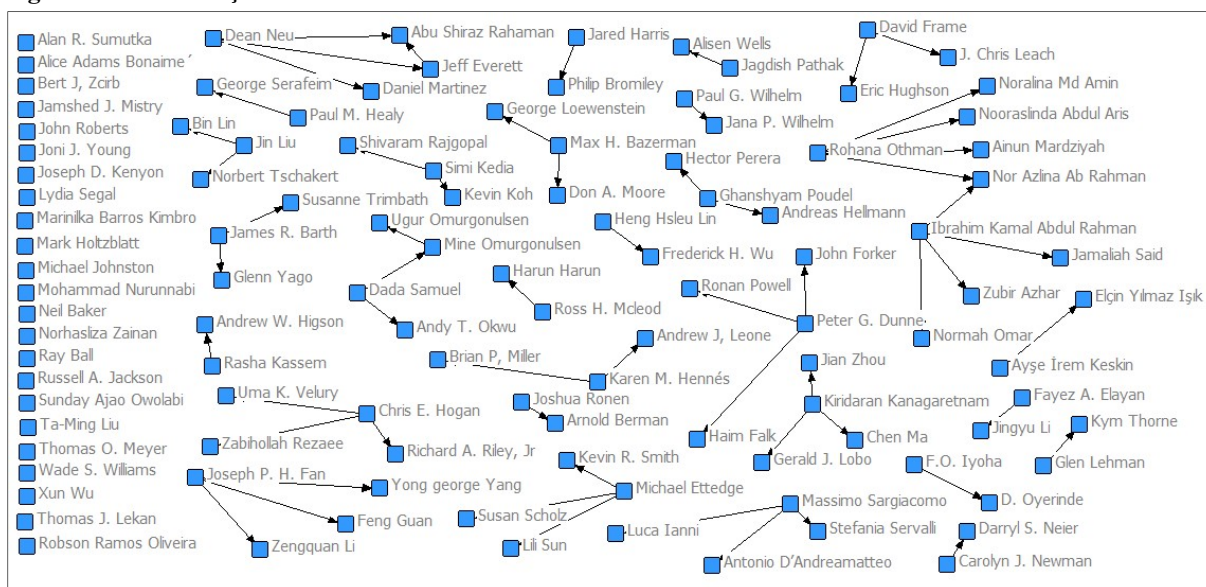
Os números apresentados na Tabela 2 demonstram que 35,85% do total dos artigos continham três, quatro ou cinco autores. Gomes et al. (2006) salientam que artigos com três ou

mais autores demonstram a construção de um conhecimento de forma conjunta, geralmente por meio de grupos de pesquisa, auxiliando, assim, o desenvolvimento científico da pesquisa.

Identificou-se que dezenove trabalhos (35,95%) tiveram um único autor e que quinze dos artigos (28,30%) foram elaborados por dois autores. Em termos gerais a média de autores por artigo foi estabelecida em 2,21.

Na Figura 2 é possível identificar a rede de coautoria entre os autores dos artigos selecionados.

Figura 2 - Visualização da rede de coautoria entre autores



Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Figura 2, pode-se verificar a autoria dos artigos pesquisados. Em 22 (44,90%) artigos não foi constatada ligação com outros coautores, 20,41% das coautorias ocorrem entre dois coautores, 14,29% com três coautores, 18,37% com quatro coautores e apenas uma ligação (2,04%) com 9 coautores. A partir dos procedimentos metodológicos adotados, o único trabalho da literatura nacional constante da amostra é “Contabilidade, controle interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção” produzido por Robson Ramos Oliveira (2006) e publicado pela Revista Pensar Contábil.

A evidenciação da produtividade por autor, a partir do pressuposto da Lei de Lotka, está na Tabela 3.

Tabela 3 - Produtividade por autor

Artigo por autor (n)	Número de autores absolutos	% de autores absolutos	Nº de autores estimados Lei de Lotka
1	114	97,44%	108
3	3	2,56%	12

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados constantes na Tabela 3 indicam a frequência de autores por artigo. Em 97,44% dos casos, o autor consta em apenas uma publicação e apenas 2,56% apresenta produção de três artigos. Considerando as práticas contábeis e a corrupção como uma temática emergente em crescente ascensão, os resultados desta pesquisa alinham-se aos de Urbizagastegui (2008, p. 96) onde o autor infere que “a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento na procura de sua institucionalização”.

A maior produtividade dentre os autores ficou concentrada em Abu Shiraz Rahaman, Dean Neu e Jeff Everett com três artigos produzidos para cada autor. Os demais autores

apresentaram apenas um artigo cada, atendendo ao pressuposto da Lei de Lotka de que 60% dos autores publicam apenas um artigo sobre determinado tema.

Ao que se refere à distribuição das publicações científicas por periódico, a Tabela 4 ilustra as revistas científicas em que o maior número artigos acerca das práticas contábeis e a corrupção foram publicados e que representam o primeiro núcleo da Lei de Bradford.

A Lei de Bradford indica que, ao listar os periódicos em ordem decrescente de produção de artigos sobre determinada temática, observa-se o núcleo dos periódicos mais relevantes para o tema abordado, além de outros dois núcleos que tem a mesma quantidade de artigos, porém em mais periódicos (ARAÚJO, 2006).

Tabela 4 - Distribuição das publicações científicas por periódicos

Periódicos	Número de artigos
Critical Perspectives on Accounting	5
Journal of Accounting Auditing & Finance	4
The Accounting Review	4

Fonte: Dados da pesquisa

Seguindo os princípios da Lei de Bradford, estabeleceu-se o *core* da pesquisa, que orienta listar o total de itens da pesquisa e dividir por três. Assim, considerando-se o total de cinquenta e três artigos chega-se a três núcleos com dezessete artigos cada. Neste sentido, os periódicos que mais publicaram artigos, e representam o *core* (ou núcleo da pesquisa), são: *Critical Perspectives on Accounting*, com cinco artigos; *Journal of Accounting Auditing & Finance* e *The Accounting Review* ambos com quatro artigos cada.

O segundo núcleo é composto por seis periódicos, *Accounting and the Public Interest*, *Accounting, Organizations and Society*, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, *Journal of Business Finance & Accounting*, *Procedia Economics and Finance*, *Internal Auditor* que agregam a segunda parte das publicações encontradas, todos estes com o número de dois artigos cada. O último núcleo conta com vinte e oito periódicos, que publicaram apenas um artigo cada sobre o tema.

Na Tabela 5 estão listados os artigos com maior impacto no meio acadêmico e científico. A análise do número de vezes que um artigo foi citado por outros pesquisadores, permite constatar seu impacto, considerando às contribuições feitas em novas publicações científicas.

Tabela 5 - Artigos com maior impacto, idade e volume de citações

Artigos	Idade do artigo	Citação absolut	%*	Citação relativa **
[1] HENNES, LEONE, MILLER (2008)	8	498	20,52	62,25
[2] BAZERMAN, LOEWENSTEIN, MOORE (2002)	14	420	17,31	30,00
[3] HARRIS, BROMILEY (2007)	9	350	14,42	38,89
[4] BALL (2009)	7	290	11,95	41,43
[5] HOGAN, ZABIHOLLAH, RICHARD, UMA (2008)	8	207	8,53	25,88
[6] EVERETT, NEU, RAHAMAN (2007)	9	115	4,74	12,78
[7] ETTREDGE, SCHOLZ, SMITH, SUN (2010)	6	84	3,46	14,00
[8] KIMBRO (2002)	14	69	2,84	4,93
[9] IYOHA, OYERINDE (2010)	6	49	2,02	8,17
[10] NEU, EVERETT, RAHAMAN, MARTINEZ (2013)	3	35	1,44	11,67

*Proporção calculada com base na totalidade das citações (2.427)

** Número de citações absolutas ÷ pela idade do artigo em anos

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 5 mostra os dez artigos que receberam a maior quantidade de citações, em valores absolutos e relativos. O valor absoluto quantifica o total de citações obtidas pelo artigo ao longo do tempo e o valor relativo pondera o volume de citações em relação à idade do artigo (citação absoluta dividida pela idade do artigo). Os dados referentes ao impacto dos artigos foram obtidos no site de busca *Google Acadêmico* (2016), no mês de dezembro/2016, em que

foram constatadas 2.427 citações, representando uma média de pouco mais de 46 citações por artigo.

Os artigos de maior impacto, demonstrados na Tabela 5, foram analisados a partir dos paradigmas de pesquisa, identificando aspectos condizentes aos descritos na Tabela 6.

Tabela 6 - Paradigmas de pesquisa

Paradigmas	Descrição
Positivista: (BURREL; MORGAN, 1979; LUKKA, 2010; MICHELI; MARI, 2014).	(i) orientação pragmática e abordagem orientada para o problema; (ii) assume que o mundo social é composto de artefatos concretos onde relações empíricas devem ser identificadas, estudadas e medidas; (iii) mensuração serve para aumentar a objetividade na avaliação de propriedades físicas e aplica métodos científicos semelhantes a todas as ciências; (iv) resultados são verdadeiras expressões da realidade; (v) explicações racionais para os fenômenos sociais (objetos estudados), com base no objetivismo; (iv) não objetiva fornecer explicações para a mudança social apenas apresenta a situação encontrada; (vii) prima pela formulação de leis gerais que controle ou elimine influências ambientais, que possam ser testadas com dados empíricos.
Interpretativo (BURREL; MORGAN, 1979; LUKKA, 2010; MICHELI; MARI, 2014).	(i) abordagem subjetivista para análise do mundo social; (ii) reconhece que o mundo é socialmente construído; (iii) compreende o mundo como processo social emergente que é criado pelos indivíduos que interagem com a realidade externa independente que pode restringir ou facilitar a ação humana; (iv) leva em conta os significados subjetivos que as pessoas atribuem às coisas; (v) explicação na consciência pessoal e subjetividade dentro do quadro de referência do participante e não do observador da ação; (vi) mensurações deixam de ser verdadeiras expressões da realidade, mas preservam as relações observadas entre entidades.
Crítico (BURREL; MORGAN, 1979; LUKKA, 2010; MICHELI; MARI, 2014)	(i) visão subjetivista para fornecer explicações das inter-relações, básicas da realidade; (ii) existem contradições estruturais e conflitos na sociedade, de que as pessoas precisam estar cientes que são dominadas por superestruturas ideológicas; (iii) consciência é a base para a crítica radical da sociedade; (iv) procura mudar o mundo social através de mudança nos modos de cognição e da consciência; (v) projetado para fornecer crítica ao status quo, apenas analisá-lo não é suficiente, é necessário testá-lo e criticá-lo; (vi) mensuração tem laços críticos da verdade que qualquer simplificação excessiva não é expressa adequadamente; e (vii) a falta de sentido decisório do próprio conceito de um verdadeiro valor absoluto para medir, pode ser dada como certa.

Fonte: VALMORBIDA; ENSSLIN (2016).

Na Tabela 7 apresenta-se o enquadramento dos artigos, conforme os pressupostos dos paradigmas de pesquisa.

Tabela 7 - Enquadramento dos artigos de acordo com paradigmas de pesquisa

Paradigma	Artigos	Total de artigos por	%
Positivista	[1] [3] [7] [9] [10]	5	50%
Interpretativo			-
Crítico	[2] [4] [5] [6] [8]	5	50%
Total	10	10	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A partir dos paradigmas de pesquisa apresentados, a análise de conteúdo permitiu constatar que 50% dos artigos de maior impacto enquadram-se no paradigma positivista. Os artigos desta categoria buscaram expor a literatura encontrada, observaram as características dos fenômenos ou testaram aspectos considerados essenciais pela literatura. Outros 50% dos artigos enquadram-se no paradigma crítico. Estes estudos desenvolveram-se baseados no questionamento ideológico ou socialmente esperado frente às atitudes e medidas controversas. Dentre os artigos de maior impacto da amostra, não foi observado em nenhum trabalho o paradigma interpretativo.

A Tabela 8 demonstra a utilização de termos indicados como palavras-chave. As palavras-chave (*keywords*), mais citadas nos artigos analisados neste estudo, são: *Corruption* em onze vezes, representando 8,89% do total; *Restarementse* m quatro vezes, correspondendo

a 2,96% do total; *Disclosure* e *Fraud* foram identificadas três cada uma, com um percentual que corresponde a 2,22%.

Tabela 8 - Frequência dos termos nas palavras-chave nas produções

Palavras chave do artigo	Frequência	%*
Corruption	11	8,89%
Restatements	4	2,96%
Disclosure	3	2,22%
Fraud	3	2,22%
Auditors	2	1,48%
Accountability	2	1,48%
Earnings Management	2	1,48%
Ethics	2	1,48%
Accounting	2	1,48%
Public interest	2	1,48%
Public Sector	2	1,48%

Fonte: Dados da pesquisa. *Proporção calculada com base no total de palavras-chave (135)

Na análise dos artigos que serviram de amostra para este estudo, observou-se distintas abordagens para a relação entre a contabilidade e a corrupção. Desta forma, apresenta-se na Tabela 9 as abordagens encontradas e suas respectivas frequências.

Tabela 9 - Abordagem dos artigos quanto à contabilidade

Abordagem de cada artigo	Nº	%
Auditoria	12	22,64%
Escândalos corporativos e ineficiência contábil	10	18,87%
Combate à corrupção por meio da contabilidade	6	11,32%
Padrões contábeis	5	9,43%
Regulamentos e legislação	4	7,55%
Irregularidades contábeis	3	5,66%
Normas Internacionais de Contabilidade	3	5,66%
Gerenciamento de resultados	3	5,66%
Controles internos	2	3,77%
Contabilidade forense	1	1,89%
Contabilidade criativa	1	1,89%
Contabilidade setor público	1	1,89%
Conduta ética dos contabilistas	1	1,89%
Lei Sarbanes-Oxley	1	1,89%
Total	53	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A abordagem mais utilizada na relação entre a contabilidade e a corrupção está direcionada aos aspectos da auditoria, representada por doze artigos (22,64%), contendo questões como a responsabilidade dos auditores; função da auditoria; papel da auditoria na detecção de fraudes e a participação da auditoria em escândalos corporativos.

Da amostra analisada, dez artigos (18,87%) referem-se aos escândalos corporativos e a ineficiência contábil na detecção e prevenção destas fraudes. A contabilidade como meio de combate a corrupção é tratada em seis artigos (11,32%) e as práticas contábeis aparecem em cinco artigos (9,43%), analisando questões como a estrutura e o papel da contabilidade.

Em outros três artigos (5,66%) são discutidas as irregularidades contábeis, normas internacionais de contabilidade e o gerenciamento de resultados. A avaliação dos controles é a discussão em outros dois artigos (3,77%) e abordagens individuais foram verificadas para tratar de contabilidade forense; contabilidade criativa; contabilidade do setor público; conduta ética dos contabilistas e Lei Sarbanes-Oxley.

Como análise final, testou-se a Lei do Elitismo de Price, cuja premissa estabelece que “o número de membros da elite corresponde à raiz quadrada do número total de autores, e a metade do total da produção é considerado o critério para se saber se a elite é produtiva ou não”

(ARAÚJO, 2006, p. 14). A Tabela 10 resume os pressupostos teóricos da produtividade e compara-os com os dados empíricos obtidos na investigação.

Observa-se que os achados empíricos conduzem a resultados mistos, ou seja, dois pressupostos teóricos foram confirmados (1/3 da literatura produzida por menos de 1/10 dos autores mais produtivos e 60% dos autores produzem um único documento) e dois pressupostos teóricos não foram confirmados (produção média por autor e elitismo dos autores).

Tabela 10 – Pressupostos da produtividade

Pressuposto	Teórico	Empírico	Conformidade
1/3 da literatura é produzida por menos de 1/10 dos autores	18 artigos (53÷3) produzidos por até 12 autores (117÷10)	18 artigos foram produzidos por 12 autores (1/10)	Sim
Produção média por autor	3,5 artigos/autor	(117÷53) = 2,21 artigos	Não
60% dos autores produzem um único documento	70 autores (117 x 0,6)	114 autores produziram um único documento (97,44%)	Sim
Elitismo dos autores	$(\sqrt{117}) = 11$ 50% das publicações = 59 artigos	São necessários 53 autores para atingir 50% do total de publicações	Não

Fonte: Dados da pesquisa.

A causa do não alinhamento dos dados empíricos aos pressupostos teóricos de produtividade dos autores está atrelada ao elevado número de autores com única publicação (97,44%), pressupondo fraca consolidação do tema como área de interesse específico de pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo consistiu em analisar as principais características da produção intelectual relacionadas às práticas contábeis e a corrupção no contexto internacional. Inicialmente, em relação ao volume de publicações e a evolução das pesquisas sobre práticas contábeis e corrupção ao longo do tempo, os resultados revelaram aumento da produção, sobretudo na última década, embora o número de pesquisas ainda incipiente. Estes achados fortalecem os argumentos de Everett, Neu e Rahaman (2007), Johnston (2015), Neu et al. (2013) e Houqe e Monem (2016) sobre a escassez e a necessidade de novas pesquisas que possam contribuir com o aumento do conhecimento sobre o assunto.

A temática abrangida neste estudo não possui elitismo de autores, sendo que a absoluta maioria dos autores possui apenas um artigo, característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento (URBIZAGASTEGUI, 2008). Os autores que se destacaram na produção científica a respeito das práticas contábeis e a corrupção são Abu Shiraz Rahaman, Dean Neu e Jeff Everett, com três artigos.

Os resultados apontaram para baixa densidade nas redes de coautoria entre as instituições, podendo dificultar a estrutura de pesquisa e conhecimento na área. A maior concentração dos artigos (35,85%) foi escrita por um único autor, seguido daqueles escritos por dois autores (28,30%), verificando-se que a média de artigos por autor permaneceu na ordem de 2,21.

De acordo com a Lei de Bradford, os periódicos mais relevantes para o tema estudado são: *Critical Perspectives on Accounting*; *Journal of Accounting Auditing & Finance* e *The Accounting Review*. Já os artigos com maior impacto, a partir do número total de citações são: (i) *The Importance of Distinguishing Errors from Irregularities in Restatement Research: The Case of Restatements and CEO/CFO Turnover*; (ii) *Why Good Accountants Do Bad Audits* e (iii) *Incentives to Cheat: The Influence of Executive Compensation and Firm Performance on Financial Misrepresentation*.

Ao analisar os artigos de maior impacto, constatou-se que 50% destes adotam uma perspectiva positivista e 50% perspectiva crítica. As palavras-chave mais citadas nos artigos foram *corruption* (8,89%); *restatements* (2,96%); *disclosure e fraud* (2,22%) do total de palavras-chave. Quanto à abordagem dos artigos, os principais achados indicam que 22,64% versam sobre a auditoria, 18,87% tratam de escândalos corporativos e ineficiência contábil e 11,32% aborda a temática da contabilidade como meio para combater a corrupção.

Everett, Neu e Rahaman (2007) observam que a partir do final da década de 1990, alguns grandes atores institucionais se envolveram ativamente na luta contra a corrupção, a exemplo do Banco Mundial, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e da Transparência Internacional, os quais sugerem que o compromisso é verdadeiramente global. O estudo também apontou para a disposição da contabilidade e seus atores em participar dessa luta, tanto na criminalidade doméstica quanto internacional.

Para assumir o compromisso inalienável que a contabilidade possui com os usuários e seus próprios objetivos, em praticar a evidenciação fidedigna da situação das entidades de reporte (IUDÍCIBUS, 2010), o envolvimento dos profissionais da contabilidade e dos pesquisadores torna-se relevante. Contudo, no que se refere à relação entre corrupção e contabilidade, os resultados indicam a existência de um déficit de pesquisas nessa área, tendo em vista que a temática abordada é pouco explorada, apesar de ter despertado maior interesse na última década.

Assim, espera-se, a partir deste estudo, advertir para a escassez de produções no tema, incentivando a realização de novas pesquisas, a partir das lacunas existentes. Apesar das limitações derivadas dos termos e das bases utilizadas, é possível vislumbrar muitas novas oportunidades de pesquisa, no intuito de produzir medidas para combater a prática da corrupção em ambientes empresariais, sociais e da gestão pública, a partir dos mecanismos da contabilidade. Sugere-se também aplicar outros parâmetros bibliométricos, como analisar as referências mais utilizadas nos artigos publicados.

REFERÊNCIAS

- ABRAMO, C. W. Percepções pantanosas: a dificuldade de medir a corrupção. **Novos Estudos-CEBRAP**, n. 73, p. 33-37, 2005.
- AMEIXEIRA, M. P. **Economia da corrupção e crescimento econômico: uma proposta de sistematização**. 2013. 89 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Universidade de Porto, Porto, 2013.
- ANDRADE, M. M. **Como Preparar Trabalhos para Cursos de pós-graduação**. São Paulo: Atlas, 1995.
- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, v. 12, n. 1, p. 11-32, 2006.
- BARKEMEYER, R.; PREUSS, L.; LEE, L. Corporate reporting on corruption: An international comparison. **Accounting Forum**, v. 39, n. 4, p. 349-365, 2015.
- BEZERRA, M. O. **Corrupção um estudo sobre poder público e relações pessoais no Brasil**. São Paulo: Anpocs, 1995.

BORINI, F. M.; GRISI, F. C. A corrupção no ambiente de negócios: survey com as micro e pequenas empresas da cidade de São Paulo. **Revista de Administração**, v. 44, n. 2, p. 102-117, 2009.

BREI, Z. A. A corrupção: causas, consequências e soluções para o problema. **Revista de Administração Pública**, v. 30, n. 3, p. 103-115, 1996.

BRÜNING, R. J. **Corrupção: causas e tratamento**. 1997. 145 f. 1997. Tese de Doutorado. Tese (Doutorado em Direito)– Curso de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1997.

EVERETT, J.; NEU, D.; RAHAMAN, A. S. Accounting and the global fight against corruption. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 6, p. 513-542, 2007.

FILGUEIRAS, F. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião Pública**, v. 15, n. 2, p. 386-421, 2009.

FRIEDRICH, C. J. Corruption concepts in historical perspective. **Political Corruption: Concepts and Contexts**, v. 3, p. 1-23, 2002.

GAVIRIA, A. Assessing the effects of corruption and crime on firm performance: evidence from Latin America. **Emerging Markets Review**, v. 3, n. 3, p. 245-268, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, R. B. et al. Um estudo sobre a produção acadêmica em contabilidade: uma abordagem nos Congressos USP de Iniciação Científica em Contabilidade. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 6., 2006, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2006. CD-ROOM.

GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: **ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO**, 6., 2005, Salvador. *Anais...* Salvador: Cinform, 2005. CD ROOM.

HEALY, P. M.; SERAFEIM, G. An analysis of firms self-reported anticorruption efforts. **The Accounting Review**, v. 91, n. 2, p. 489-511, 2015.

HOGAN, C. E.; REZAEI, Z.; RILEY Jr, R. A.; VELURY, U. K. Financial statement fraud: Insights from the academic literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 27, n. 2, p. 231-252, 2008.

HOUQUE, M. N.; MONEM, R. M. IFRS adoption, extent of disclosure, and perceived corruption: A cross-country study. **The International Journal of Accounting**, v. 51, n. 3, p. 363-378, 2016.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da Contabilidade. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JAMESON M. **A practical guide to creative accounting**. London: Kogan Page; 1988.

- JOHNSTON, M. **Political corruption and public policy in America**. Monterey: Brooks/Cole Publishing Company, 1982.
- JOHNSTON, M. Making transparency real? Accounting and popular participation in corruption control. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 28, p. 97-101, 2015.
- KIMBRO, M. B. A cross-country empirical investigation of corruption and its relationship to economic, cultural, and monitoring institutions: An examination of the role of accounting and financial statements quality. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 17, n. 4, p. 325-350, 2002.
- LIU, X; BOLLEN, J.; NELSON, M. L; VAN DE SOMPEL, H. Coauthorship Networks in the Digital Library Research Community. **Information Processing & Management**. v. 41, p. 1462-1480, 2005.
- NEU, D.; EVERETT, J.; RAHAMAN, A. S.; MARTINEZ, D. Accounting and networks of corruption. **Accounting, Organizations and Society**, v. 38, n. 6-7, p. 505-524, 2013.
- NYE, J. S. Corruption and political development: A cost-benefit analysis. **American Political Science Review**, v. 61, n. 02, p. 417-427, 1967.
- OLIVEIRA, R. R. Contabilidade, controle interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. **Pensar Contábil**, v. 8, n. 31, p. 1-9, 2006.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-97.
- SANTOS, M. J. V. C. Correspondência científica de Bertha Lutz: um estudo de aplicação da lei de Zipf e ponto de transição de Goffman em um arquivo pessoal. **Ponto de Acesso**, v. 3, n. 3, p. 317-326, 2009.
- SANTOS, R. A.; GUEVARA, A. J. H.; AMORIM, M. C. S. Corrupção nas organizações privadas: análise da percepção moral segundo gênero, idade e grau de instrução. **Revista de Administração**, v. 48, n. 1, p. 53, 2013.
- SCOTT, W.R. Symbols and organizations: from Barnard to the institutionalists. In: WILLIAMSON, O. (Ed.). **Organization theory: from Chester Barnard to the present and beyond**. New York: Oxford University Press, 1995.
- SILVA, A. M. C.; BRAGA, E. C.; COSTA L. L. A corrupção em uma abordagem econômico-contábil e o auxílio da auditoria como ferramenta de combate. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 95-117, 2009.
- SILVA, M. **Economia política da corrupção: um ensaio crítico**. São Paulo: EASP/FGV/NPP–Núcleo de Pesquisas e Publicações, 1995.
- TANZI, V. Corruption around the world: Causes, consequences, scope, and cures. **Staff Papers**, v. 45, n. 4, p. 559-594, 1998.

THEÓPHILO, C. R.; MARTINS, G. A. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

URBIZAGASTEGUI, R. A produtividade dos autores sobre a Lei de Lotka. **Ciência da Informação**, v. 37, n. 2, p. 87-102, 2008.

VALMORBIDA, S. M. I; ENSSLIN, L. Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 28, p. 123-148, 2016.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da Informação**, v. 31, n. 2, p. 152-162, 2002.

WANG, Y.; YOU, J. Corruption and firm growth: Evidence from China. **China Economic Review**, v. 23, n. 2, p. 415-433, 2012.

WILHELM, P. G.; WILHELM, J. P. An analysis of corruption, taxation and the IASB: the effect on global competitiveness. **Journal of Competitiveness Studies**, v. 18, n. 1/2, p. 140, 2010.

ZARB, B. J. On corruption and accounting: no panacea for a modern disease: business view. **Professional Accountant**, v. 10, p. 12-13, 2010.

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS: IMPACTO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE VENDA A CONSUMIDOR FINAL

Elen Cristina Rodighero

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade do Oeste de Santa Catarina
elenc_rodighero@hotmail.com

Jhennifer Giachini

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade do Oeste de Santa Catarina
jhenni_giachini@hotmail.com

Lucimar Ângela Frigeri

Mestre em Administração
Universidade do Oeste de Santa Catarina
lucimarfrigeri@desbrava.com.br

David Rodrigo Petry

Mestre em Administração
Universidade do Oeste de Santa Catarina
david.petry@unoesc.edu.br

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo analisar as mudanças na apuração do resultado das empresas que efetuam vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte, a partir da instituição da Emenda Constitucional 87/2015 na apuração do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O ICMS é um dos impostos mais elevados do país, e a partir de 2016 foram instituídas novas alterações, que alteraram significativamente a forma de tributação, majorando o valor a ser recolhido. O estudo é de caráter exploratório e bibliográfico. Realizou-se análise e apuração do tributo de uma empresa que possui operação de venda ao consumidor. A coleta de dados foi realizada a partir da observação de documentos e simulações. Os resultados encontrados evidenciam que com a nova lei, os valores de ICMS que a empresa está obrigada a recolher são consideravelmente maiores em relação ao antigo formato da tributação. Porém, a empresa possui dois métodos de inclusão do DIFAL na apuração do ICMS. No primeiro a empresa não precisa alterar o preço de venda e deve arcar com os custos decorrentes da nova forma de tributação. No segundo método a empresa acrescenta o custo tributário adicional do DIFAL no preço de venda, o que aumenta substancialmente o preço de venda, podendo influenciar no resultado da empresa e na demanda em razão da concorrência.

Palavras chave: ICMS; DIFAL; Operações interestaduais; Contribuinte.

1 INTRODUÇÃO

Com a evolução tecnológica e a expansão dos mercados, muitas são as exigências impostas às empresas, e a cada ano novas regras surgem, o que exige das empresas uma atenção maior perante tais regras e exigências.

Em 2016, foi instituído o Diferencial de Alíquota (DIFAL). Esta regra apresenta diretrizes de tributação onde o contribuinte do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) recolhe em benefício do Estado destinatário o tributo correspondente à diferença entre alíquota interna (do estado destinatário) e a interestadual, quando há operações

ou prestações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte. Com isso, o DIFAL passa a ser um instrumento usado para proteger a competitividade na arrecadação dos impostos, onde o comprador reside.

Este estudo tem como objetivo compreender a legislação que compete ao DIFAL, verificar o impacto na apuração do ICMS e verificar as mudanças que ocorreram na apuração do resultado das empresas que efetuam vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte.

O estudo é de caráter exploratório e cunho bibliográfico, para a obtenção dos resultados, sendo que serão analisadas apurações de uma empresa que possui vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte, calculando o DIFAL e comparando com a apuração da empresa na antiga lei do ICMS, para verificar as diferenças no resultado entre as duas situações.

O ICMS é um imposto estadual que vêm sofrendo constantes mudanças, exigindo dos profissionais maior atenção e cuidado para cumprir as alterações determinadas. Porém, a partir de 2016 essas alterações foram mais significativas na forma de tributação e recolhimento. Diante disto, sendo uma alteração recente e com pouco prazo para empresas se adequarem as novas determinações busca-se responder ao seguinte problema: Qual é o impacto na apuração do resultado das empresas com o novo Diferencial de Alíquotas nas Operações Interestaduais para Consumidor Final?

A pesquisa justifica-se com o estudo sobre o DIFAL, devido ao novo sistema de tributação em razão do DIFAL e o impacto que essa mudança irá ocasionar nas empresas devido à nova forma de arrecadação do ICMS.

Este estudo está dividido em cinco seções, contando desta introdução. Na segunda seção apresenta-se o referencial teórico utilizado para fundamentar o trabalho. Na terceira seção são abordados os procedimentos metodológicos usados para sua consecução. Na quarta são apresentados os cálculos, comparações e análise de tributação e os impactos no resultado das empresas com o DIFAL a fim de atingir os objetivos da pesquisa. Ao final, a quinta seção apresenta as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

A Constituição Federal de 1988 permitiu aos estados e ao Distrito Federal instituírem o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação, o ICMS.

É de competência de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, e por determinação constitucional, um imposto não cumulativo. Como explica Fabretti (2013, p. 163), “do imposto anterior devido em cada operação será abatido o valor pago na operação anterior”. Ou seja, é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado relativo à entrada de mercadoria em seu estabelecimento.

O fato gerador é definido como aspecto objetivo da hipótese de incidência que representa uma situação abstrata descrita na lei, a qual, uma vez efetivada promove o surgimento da obrigação tributária. Encontra-se essa definição no Código Tributário Nacional no artigo 114º “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 2010). Entende-se, portanto, que fato gerador do tributo é o momento que traz à tona a exigência do respectivo ônus para o contribuinte.

O contribuinte é o sujeito passivo de uma obrigação tributária, é quem paga por algo ou alguma coisa, a definição geral de contribuinte é apresentada no art. 7º do Regulamento do ICMS de Santa Catarina:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de

mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (SANTA CATARINA, 2010).

Verifica-se que contribuinte do ICMS é qualquer pessoa que realize um fato gerador, não necessariamente precisando ser pessoa jurídica, podendo ser pessoa física, realizando operações ou prestações dentro do estado, ou que destinem ou importem em território nacional.

Já alíquota é o percentual com que um tributo incide sobre o valor de algo tributado. Atualmente, as alíquotas de ICMS são bastante diversificadas, sendo divididas em alíquotas internas e alíquotas interestaduais. Pêgas (2011, p.188) corrobora “em 2008 existiam no país 44 alíquotas diferentes, pois cada estado tem liberdade para definir as alíquotas em suas operações internas”.

Cada estado possui a sua alíquota interna, o seu próprio regulamento de ICMS. No ano de 2016, a maior parte dos Estados majorou a sua alíquota interna devido alterações proporcionadas pela EC 87/2015. Essas mudanças passaram a impactar nas operações realizadas para os Estados que alteraram as alíquotas com destinos a não contribuinte do ICMS. As alíquotas interestaduais são definidas pelo Senado Federal, são, inclusive, instrumento de política tributária para proteção dos Estados consumidores. Oliveira et al. (2011, p.68) explicam “sempre que o destinatário da mercadoria ou do serviço for o contribuinte, o remetente ou o prestador de serviços utilizará a alíquota interestadual, independentemente de a mercadoria ser destinada a revenda, industrialização, ativo ou consumo”. Entende-se, portanto, que sempre que houver operações de saídas de mercadoria ou serviço para fora do estado de origem, deverá ser utilizada e respeitada a alíquota interestadual.

Todavia, quando se tratar de mercadoria adquirida em outra unidade da Federação e destinada a uso, consumo ou a integrar o ativo permanente do adquirente, e na utilização de serviços com prestações iniciadas em outro Estado que não estejam vinculadas a operações ou prestações subsequentes, o contribuinte destinatário deverá recolher o ICMS, a título de diferencial de alíquotas entre a interestadual praticada na origem e a interna praticada no destino.

2.2 Emenda constitucional 87/2015

A Emenda Constitucional de nº 87 de 16 de abril de 2015, foi criada para mudar a sistemática de cobrança de ICMS nas operações e prestações interestaduais para consumidor final. A emenda era um pedido dos estados consumidores (Região Norte e Nordeste) em meio à “guerra fiscal” do ICMS, para que pudessem se beneficiar do imposto. Foi com a “revolução da internet” que foi conseguido a Emenda Constitucional 87/2015, como segue a lei:

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado (BRASIL, 2015).

Os consumidores não-contribuintes, domiciliados nos estados menos favorecidos, passaram a adquirir, via internet, com extrema facilidade, mercadorias de empresas localizadas em outros estados, e o ICMS devido ficava todo para o estado de origem. (ITC, 2015).

Antes da Emenda Constitucional 87/2015, o DIFAL era cabível apenas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final (operações destinadas a uso e consumo ou ativo imobilizado) contribuinte do imposto como mostra o disposto no artigo 155, § 2º, inciso VIII, da Constituição Federal “é assegurado ao Estado destinatário de bens e serviços remetidos a consumidor final, quando este for contribuinte do ICMS, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual” (BRASIL,1988).

Portanto, às operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte, o imposto ficava integralmente no Estado de origem, ou seja, o estado produtor ficava com todo o valor do ICMS devido nas operações destinadas às pessoas físicas, órgãos públicos, prestadores de serviços sujeitos exclusivamente ao ISS e outros destinatários não contribuintes do ICMS localizados em outros Estados.

Por esse motivo a partir de 01 de janeiro de 2016 em todas as operações e prestações em todos os estados do país para consumidor final não contribuinte as empresas deverão recolher o DIFAL para o estado de destino.

2.3 DIFAL – Diferencial de alíquotas

O DIFAL é o tributo devido nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, seja ele contribuinte ou não do imposto de ICMS. Com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, o Estado de destino, onde está localizado o consumidor final, passará a receber o valor do diferencial de alíquota, independentemente se é contribuinte do ICMS ou não:

O Inciso VII, do § 2º, do art. 155, da CF/88 (Emenda Constitucional nº 87/15), determina que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. (Brasil, 2015).

Essa determinação feita pela Emenda Constitucional nº 87/2015 obriga o remetente, que não possua inscrição de substituto tributário no estado de destino, a recolher o DIFAL antes de mandar a mercadoria para consumidor final não contribuinte localizado em outro estado da federação, ou seja, recolher o imposto por operação; caso o remetente possua inscrição de substituto tributário no estado de destino o recolhimento do imposto poderá ser feito por apuração, ou seja, apurar todo o valor devido no mês e pagar em uma única guia.

De acordo com a cláusula terceira do Convênio de ICMS 93/2015, “o crédito referente às operações e prestações antecedentes deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem” (BRASIL, 2015), ou seja, caso o remetente tenha recolhido a guia da parcela que cabe ao estado de origem no momento em que ocorreu o fato gerador, ele deve abater esse valor da apuração de ICMS do mês. Porém, se a guia não foi paga no momento do fato gerador ela deve entrar na apuração de ICMS do mês.

A partir de janeiro de 2016 começa a regra da partilha do ICMS, todos deverão aplicar a nova tributação, portanto, para venda para consumidor final não contribuinte do ICMS a alíquota de destaque em documento fiscal será a alíquota interestadual (4,00% para produtos de importação - 7,00% para as Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste, e Espírito Santo – 12% para as Regiões Sul, e Sudeste) (BRASIL, 2015).

No Art. 99 para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

Tabela 1 - Proporcionalidade transitória DIFAL

Ano	UF Origem	UF Destino
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	Todo o valor do DIFAL será recolhido para a UF Destino	

Fonte: Elaborada pelos autores com base na EC 87/2015 (2016)

Diante da partilha da Tabela 1, o inciso VIII, do § 2º, do Art. 155, da CF/88, determina que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata a Emenda Constitucional 87/15 será atribuída: “ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; e ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto” (BRASIL, 2015).

Portanto, as alterações deverão ser colocadas em prática pelas empresas em todo o território nacional, respeitando as proporcionalidades anuais até 2019 e a responsabilidade pelo pagamento.

2.3.1 Convênio de ICMS 93/2015

O Convênio 93/2015 dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), localizado em outra unidade federada. Na cláusula 2ª do Convênio 93/2015, o contribuinte que realizar as operações e prestações referentes ao mesmo, deve: a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação; b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem; c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”. (BRASIL, 2015).

O valor do imposto resultante no cálculo da letra “c” deve ser recolhido para o estado de destino, no caso de não contribuinte, por meio de uma GNRE, ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino conforme a cláusula 4ª do convênio.

De acordo com o Ajuste SINIEF nº 11, de 4 de dezembro 2015, os códigos de recolhimento das guias são definidos conforme a inscrição do remetente no estado do destinatário como exposto no Tabela 2.

Tabela 2 - Código de recolhimento das guias

ICMS Consumidor Final não contribuinte outra UF por Operação	Código 10010-2
ICMS Consumidor Final não contribuinte outra UF por Apuração	Código 10011-0
ICMS Fundo Estadual de Combate à Pobreza por Operação	Código 10012-9
ICMS Fundo Estadual de Combate à Pobreza por Apuração	Código 10013-7

Fonte: Ajuste SINIEF nº 11(2015)

As guias devem ser emitidas e recolhidas com o código correto para que o imposto seja direcionado para o fundo correspondente e para que a empresa não tenha complicações fiscais e em obrigações acessórias futuras.

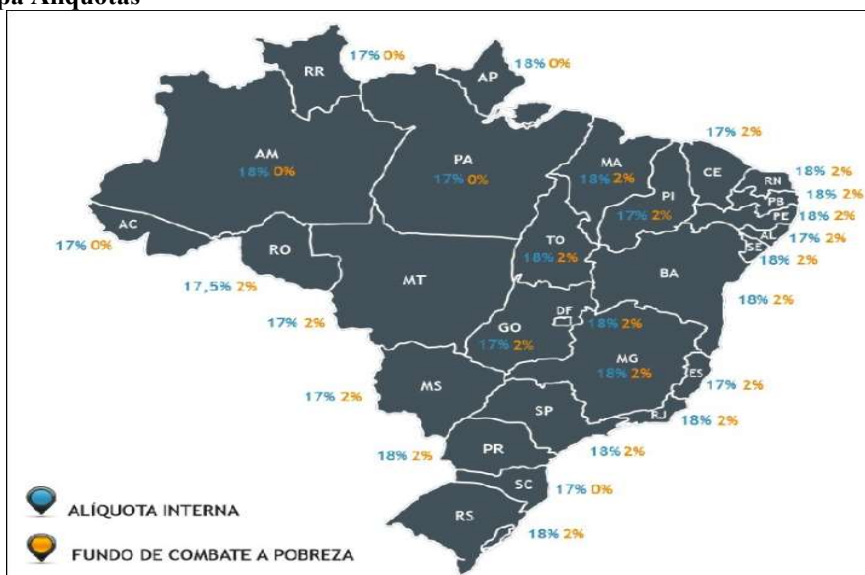
O Convênio de ICMS nº 93/2015, considera as informações contidas na Emenda Constitucional 87/2015, e adiciona em seu § 4º a legislação quanto ao Fundo de Combate à Pobreza “O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza” (BRASIL, 2015), ou seja, a partir de 2016 além do DIFAL, as empresas que trabalham com operações e prestações interestaduais deverão pagar FCP, os produtos e as alíquotas enquadradas no FCP variam de acordo com a legislação de cada estado conforme demonstrado no quadro 2.

Tabela 3 - Legislação FPC por Estado

AL	LEI Nº 7742 DE 09/10/2015	PE	LEI Nº 15599 DE 30/09/2015 01/01/2016
CE	Decreto Nº 31.860, de 29/12/2015	PI	LEI Nº 6.745, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2015
DF	LEI Nº 5569 DE 18/12/2015	PR	LEI Nº 18573 DE 30/09/2015 01/02/2016
ES	LEI 10.379, DE 16-6-2015	RJ	LEI COMPLEMENTAR 61/2015
GO	ANEXO XIV (Art. 20, § 6º)	RN	LEI Nº 9991 DE 29/10/2015
MA	LEI nº 10.329, de 30.09.2015	RO	LEI COMPLEMENTAR Nº 842 DE 27/11/2015
MG	Decreto Nº 46.927, de 29/12/2015	RS	LEI nº 14.742, de 24.09.2015
MS	LEI nº 4.751, de 05.11.2015	SE	DECRETO Nº 30118 DE 20/11/2015
MT	LEI 10.337, de 16.11.2015	SP	LEI Nº 16006 DE 24/11/2015
PB	DECRETO Nº 36209 DE 30/09/2015	TO	LEI Nº 3019 DE 30/09/2015

Fonte: ITC (2016)

Na Tabela 3, estão listadas as leis que instituíram o Fundo de Combate à Pobreza de todos os estados e distritos do Brasil que aderiram ao fundo. Cada estado possui legislação própria para o FCP tendo liberdade para instituir os produtos e operações com incidência de FCP, base de cálculo, a alíquota e a forma de recolhimento do mesmo. As alíquotas internas foram reavaliadas em 2015, alguns estados majoraram suas alíquotas em virtude a EC 87/2015, a Figura 1 há a demonstração das alíquotas internas de cada estado e a correspondente alíquota de FCP.

Figura 1 - Mapa Alíquotas

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados fornecidos pelo ITC (2016).

Na Figura 1, ilustrado pela do mapa do Brasil, são informadas as alíquotas internas de ICMS e o FCP por estado. Ambas as alíquotas são gerais podendo variar conforme o produto a ser comercializado, e no caso do FCP, este varia de estado para estado aos produtos que possuem a cobrança do mesmo. Os estados de Santa Catarina, Acre, Amazonas, Amapá, Pará e Roraima não possuem alíquota para o Fundo de Combate à Pobreza.

Neste caso, ao efetuar vendas interestaduais para consumidor final, de acordo com o ITC (2016), deverá ser recolhida uma guia o valor devido ao Fundo de Combate à Pobreza, com base no Regulamento de ICMS do estado de destino. Esta guia de pagamento para o Fundo de Combate à Pobreza é uma guia de GNRE em separado ao DIFAL, não podendo ser paga na mesma guia, pois os recursos arrecadados são destinados para fundos diferentes.

As informações de base de cálculo, porcentagem e valor do DIFAL tanto para o estado de origem quanto para o estado de destino, conforme a Nota Técnica 2015.003, devem ser preenchidas em campos específicos para que a nota fiscal não seja rejeitada. Conforme o Convênio ICMS 93/2015 “as empresas remetentes devem informar, no campo de “Informações

Complementares”, os valores descritos no grupo de tributação do ICMS para a UF de destino, visando facilitar o processo de controle realizado pelas equipes de fiscalização de mercadorias em trânsito (BRASIL, 2015). Ou seja, tais informações acima descritas devem estar demonstradas nas informações complementares das notas fiscais, ajustando-se desta forma as normas do convênio.

2.3.2 DIME - Declaração de informações do ICMS e movimento econômico

A DIME é apresentada, em arquivo eletrônico, pelos contribuintes do ICMS para informar à Secretaria de Estado da Fazenda o resumo mensal das suas operações e prestações registradas no livro Registro de Apuração do ICMS, bem como informações sobre o movimento econômico para fins de apuração do valor adicionado, dos créditos acumulados transferíveis a terceiros e resumo dos lançamentos contábeis.

É uma obrigação acessória, entregue mensalmente pelos estabelecimentos de matriz e filiais, e se entregue em atraso ou havendo omissão de fatos fiscais pode gerar multa às empresas (Santa Catarina, 2010). A Tabela 4 apresenta os quadros e campos em que o Diferencial de Alíquotas deve ser lançado na DIME:

Tabela 4 - Campos da DIME onde o DIFAL está lançado

Quadro	Campo
04 – Resumo da Apuração dos Débitos	45 - Débito da Diferença de Alíquota de Operação ou Prestação a Consumidor Final de Outro Estado
05 – Resumo da Apuração dos Créditos	45 - Crédito da Diferença de Alíquota de Operação ou Prestação a Consumidor Final de Outro Estado
13 - Informação sobre diferença de alíquota de operação interestadual a consumidor	60 - Devoluções ou Anulações
13 - Informação sobre diferença de alíquota de operação interestadual a consumidor	160 - Saldo Credor a ser compensado em conta gráfica

Fonte: Elaborado pelos autores com base na Portaria SEF Nº 87 DE 28/03/2016 (2016)

Em análise à Tabela 4, verifica-se que o débito do DIFAL referente às vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte é lançado no quadro 13 no item 130 esse valor deve ser igualmente lançado no quadro 04 campo 45. No que tange o crédito do DIFAL proveniente das devoluções e anulações de venda é lançado no quadro 13 no campo 60, no campo 160 do quadro 13 deverá constar o mesmo valor no quadro 05 no campo 45.

2.3.3 SPED – Sistema único de escrituração digital

A EFD ICMS-IPi foi adaptada para declarar o DIFAL de acordo com o ATO COTEPE nº 44 de 19 de outubro de 2015. Consisanet (2016) explica: “além dos valores do diferencial de alíquota serem informados nas informações complementares na Nota fiscal modelo 55, esses valores também devem ser apurados para o SPED Fiscal, que começa o ano com 8 novos registros para apuração do ICMS Diferencial de Alíquota, e mais os códigos de ajustes de ICMS do DIFAL”.

Os registros que informam o DIFAL são, segundo o ATO COTEPE 44/2015: registro 0015, onde constam os dados do contribuinte substituto; registros C101/D101; onde são declaradas as informações complementares dos documentos fiscais das operações e prestações interestaduais destinados a consumidor final, respectivamente; registro E300 que informa o período de apuração; registro E310 onde consta a apuração total do DIFAL; registro E311 onde são informados os códigos de ajustes, variando de estado para estado; registro E312 e E313 são informações adicionais dos ajustes informados no registro E311 e identificação dos documentos, respectivamente; e registro E316 onde se informa se o recolhimento do DIFAL foi por operação ou apuração. (BRASIL, 2015)

Para que ocorra a validação do arquivo EFD ICMS/IPi no ambiente Sped, é necessário que os campos sejam preenchidos corretamente, pois são quadros ligados pelas mesmas

informações do DIFAL.

2.3.4 Dispensados do recolhimento do DIFAL

As empresas do Simples Nacional estão dispensadas da obrigação do DIFAL, suspensão conseguida através de uma liminar ADI 5464 republicada no DOU de 11 de março de 2016, alegando ameaça de funcionamento caso as empresas do Simples Nacional tenham que recolher o DIFAL “a norma ameaça o funcionamento dessas empresas ao impor custos burocráticos e financeiros, encarecer seus produtos e dificultar o cumprimento de obrigações assessórias” (BRASIL, 2015).

Um indicador de obrigação do DIFAL é a isenção da Inscrição Estadual, de acordo com a consultoria Análise Fiscal (2016) a isenção de Inscrição Estadual do destinatário indica que será devido o Diferencial de Alíquotas. Para as operações de venda a consumidor final existem CFOPs (Código Fiscal de Operações e Prestações) específicos originado do Convênio S/Nº, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1970, disposto no AJUSTE SINIEF 07/01. O CFOP 6107 que é utilizado para venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte, ou seja, os produtos industrializados são vendidos com esse código; para as revendas de mercadorias adquirida ou recebida de terceiros é utilizado o CFOP 6108 (BRASIL, 2001).

Portanto, todas as operações interestaduais destinadas a consumidor final (quem adquire um produto sem intenção de repassá-lo) possuindo inscrição estadual ou não é devido DIFAL, exceto nas situações do Tabela 5.

Tabela 5 - Situações em que não há cálculo do DIFAL

Operações imunes	Exemplo livros, jornais e periódicos (CF art. 150, inciso VI, “d”)
Operação não tributada	Exemplo saída de ativo do estabelecimento
Operação Isenta de ICMS	Definida na legislação do Estado de destino da mercadoria
Alíquota interna no Estado de destino	Igual ou inferior à alíquota interestadual

Fonte: ITC (2016)

Sendo assim o quadro acima mostra as operações que não estão inclusas no cálculo para pagamento do DIFAL, tendo uma atenção nas Operações Isentas de ICMS, pois como demonstrado no quadro a isenção é definida pela Legislação de cada Estado de destino, podendo assim mudar de um Estado para outro.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é de caráter exploratório, aprofundando-se com isso o assunto em específico, DIFAL – nas operações interestaduais para consumidor final. Gil (2010, p.57) “destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. [...] quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”. Quanto à tipologia da pesquisa foi a descritiva e para complementá-la à pesquisa bibliográfica que para Beuren (2010, p.86) “explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva”.

A abordagem do estudo foi qualitativa, pois se pretendeu compreender e analisar as mudanças com as novas alterações do DIFAL. Sendo assim, a sua delimitação foi realizada dando ênfase à legislação do ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) visando obter informações e conhecimentos sobre os diferentes aspectos da mesma.

Com isso, o estudo ficou restrito a legislação da EC 87/2015 e o Convênio de ICMS 93/2015, que tratam do novo DIFAL nas Operações Interestaduais para Consumidor Final, e a partilha do ICMS entre os estados.

A coleta de dados foi realizada a partir da observação de documentos e simulações confiáveis de estudos, sendo indispensáveis para o desenvolvimento da pesquisa, no entanto, houve a necessidade de buscar informações na Legislação do ICMS. No primeiro momento, a

base utilizada foi o estudo bibliográfico, pois demonstra conceitos e especificações abordadas para realização da pesquisa, a coleta dos dados foi realizada através de sites eletrônicos, artigos científicos e livros.

Na sequência, foi elaborado um comparativo com dados usando a legislação anterior e com as novas regras estabelecidas pelo DIFAL, visando esclarecer as dúvidas surgidas durante a realização da pesquisa e o impacto causado pelas novas mudanças. Por fim, a análise e interpretação dos resultados foram de suma importância no trabalho de pesquisa, pois é através dos resultados que pode-se verificar o alcance dos objetivos propostos. Para contemplar a explicação Pereira (2012, p.122) nos mostra que “são descritos analiticamente os dados levantados, por meio de uma exposição sobre o que foi observado e desenvolvido na pesquisa. A descrição poder ter o apoio de recursos estatísticos, tabelas e gráficos elaborados no decorrer da tabulação dos dados”.

Os resultados foram tabulados com o auxílio de planilha eletrônica, apurados e analisados por meio de um comparativo entre os períodos contábeis simulados em uma empresa que realizou as operações pertinentes ao DIFAL (Diferencial de Alíquota), para assim obter-se o real impacto causado na apuração do ICMS e resultado com as novas regras estabelecidas pelo DIFAL.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para compreensão da sistemática de cálculo do DIFAL (Diferencial de Alíquotas) nas empresas é necessário conhecer toda a legislação que envolve a mesma. Nesta etapa, buscou-se responder a problemática de pesquisa, bem como os objetivos propostos, é demonstrado o cálculo envolvendo a nova legislação e a comparação de apurações de ICMS e resultado da empresa com o cálculo feito na legislação antiga do ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) com o cálculo na legislação atual.

A Tabela 6 apresenta um exemplo do cálculo da partilha do DIFAL e do FCP (Fundo de Combate à Pobreza) em uma venda de Santa Catarina para consumidor final localizado em outra Unidade Federada de alíquota interna de 18% de ICMS.

Tabela 6 - Cálculo DIFAL

Descrição	Valores / Alíquotas		
	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
Valor Total Nota Fiscal	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
Alíquota Interna Destinatário	18%	18%	18%
Alíquota Interestadual	12%	7%	4%
Alíquota do Diferencial de Alíquota	6,0%	11%	14%
Valor Diferencial de Alíquota a pagar (1.000 x DIFAL)	R\$ 60,00	R\$ 110,00	R\$ 140,00
Valor DIFAL UF Destino (40%)	R\$ 24,00	R\$ 44,00	R\$ 56,00
Valor DIFAL UF Remetente (60%)	R\$ 36,00	R\$ 66,00	R\$ 84,00
Valor Fundo Combate à Pobreza (1000 * 2%)	R\$ 20,00	R\$ 20,00	R\$ 20,00

Fonte: elaborado pelos autores com base na EC 87/2015 (2016)

Para o cálculo utilizou-se como base de cálculo um valor hipotético de R\$ 1.000,00 que representa o valor total da operação ou prestação; a alíquota interna foi escolhida aleatoriamente a de um estado qualquer; as alíquotas interestaduais representam as alíquotas entre os estados da operação, a cada coluna utilizou-se uma alíquota para fazer o cálculo sendo que a coluna dos 12% representa as operações para os estados da Região Sul e Sudeste exceto o Espírito Santo, a alíquota de 7% representa as vendas aos estados para as regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste e ao Espírito Santo e a alíquota de 4% corresponde às operações com mercadorias importadas; a alíquota do diferencial de alíquota é a diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual; o valor total do DIFAL é a alíquota do DIFAL multiplicado pelo valor da operação; abaixo foi feito a proporção da partilha do DIFAL correspondente

apenas ao ano de 2016, em 2017 a partilha será diferente, será 60% para o estado de destino e 40% para o estado de origem, em 2018 80% para a UF de destino e apenas 20% para a UF de origem e em 2019 todo o valor será recolhido para o estado de destino; a última linha refere-se ao Fundo de Combate à Pobreza, a alíquota e forma de apuração também foi escolhida de forma aleatória, pois cada estado tem a sua particularidade.

Partindo da legislação do ICMS vigente até 2015 para as vendas ao consumidor final não contribuinte, onde tributava à alíquota interna do estado de origem e o ICMS da operação ficava em sua totalidade para o estado de origem e conhecendo a legislação atual do ICMS, é possível fazer uma simulação para comparar as apurações do ICMS de uma venda no ano de 2015, com os anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, como demonstrado na Tabela 7:

Tabela 7 - Comparação Apurações ICMS

Descrição	2015	2016	2017	2018	2019
Proporção UF Dest. x UF Orig.	0	40%/60%	60%/40%	80%/20%	100%
Valor Total Nota Fiscal	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
Bc ICMS	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
Alíquota ICMS	17%	12%	12%	12%	12%
Valor ICMS	R\$ 170,00	R\$ 120,00	R\$ 120,00	R\$ 120,00	R\$ 120,00
Alíquota Interestadual		12%	12%	12%	12%
Alíquota Interna Destinatário		18%	18%	18%	18%
Alíquota do Diferencial de Alíquota		6%	6%	6%	6%
Valor Diferencial de Alíquota a pagar (1.000 x DIFAL)		R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00
Valor DIFAL UF Destino		R\$ 24,00	R\$ 36,00	R\$ 48,00	R\$ 60,00
Valor DIFAL UF Remetente		R\$ 36,00	R\$ 24,00	R\$ 12,00	
Valor Fundo Combate a Pobreza (2%)		R\$ 20,00	R\$ 20,00	R\$ 20,00	R\$ 20,00
Totais ICMS + FCP	R\$ 170,00	R\$ 200,00	R\$ 200,00	R\$ 200,00	R\$ 200,00

Fonte: Elaborado pelos autores com base no Convênio 93/2015 (2016).

A Tabela 7 demonstra a comparação da apuração do ICMS nas entre as duas legislações de ICMS. Em 2015, como demonstrado na primeira coluna de valores, o ICMS era tributado a 17% e o valor arrecadado ficava todo para o estado de origem; em 2016 com a nova sistemática do ICMS, ocorrida pela EC 87/2015 o ICMS é tributado à alíquota interestadual, neste exemplo foi utilizada à alíquota de 12%, ficando esse valor para o estado de origem, o remetente ainda precisa calcular o DIFAL (diminui a alíquota interestadual da alíquota interna do estado de destino) e sobre o valor do DIFAL neste caso R\$ 60,00, em 2016, 40%, R\$ 24,00 deve ser recolhido para o estado de destino ficando os R\$ 36,00 restante, 60%, para o estado de origem, respeitando a proporção imposta pela EC 87/2015 o valor do DIFAL a ser recolhido para o estado de destino vai alterando com o passar anos, conforme as colunas quatro, cinco e seis da tabela, onde em 2019 todo o valor do ICMS, R\$ 60,00, é recolhido para o estado de destino.

Sobre as vendas, em estados que contemplam o Fundo de Combate à Pobreza em sua Cláusula II § 4, há a incidência de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, no exemplo acima, foi calculado 2% sobre a base de cálculo do ICMS, como observado, sobre a base R\$ 1.000,00 deverá ser recolhido R\$ 20,00 para o FCP do estado de destino.

Em valores, uma venda hipotética de R\$ 1.000,00, no caso apresentado na Tabela 8, faz com que a empresa desembolse R\$ 30,00 a mais na nova lei do ICMS, em percentuais, isso representa 17,65% a mais, em uma venda do mesmo valor para o mesmo cliente em anos diferentes. Na Tabela 8, é possível observar a comparação de apuração de ICMS entre os períodos, em que o valor do DIFAL está alocado no preço de venda:

Tabela 8 - Comparação Apurações ICMS

Descrição	2015	2016	2017	2018	2019
Proporção UF dest. x UF Orig.	0	40%/60%	60%/40%	80%/20%	100%
Valor Total Nota Fiscal	R\$ 1.000,00	R\$ 1.024,59	R\$ 1.037,34	R\$ 1.050,42	R\$ 1.063,83
Bc ICMS	R\$ 1.000,00	R\$ 1.024,59	R\$ 1.037,34	R\$ 1.050,42	R\$ 1.063,83
Alíquota ICMS	17%	12%	12%	12%	12%
Valor ICMS	R\$ 170,00	R\$ 122,95	R\$ 124,48	R\$ 126,05	R\$ 127,66
Alíquota Interestadual		12%	12%	12%	12%
Alíquota Interna Destinatário		18%	18%	18%	18%
Alíquota do Diferencial de Alíquota		6%	6%	6%	6%
Valor Diferencial de Alíquota a pagar (1.000 x DIFAL)		R\$ 61,48	R\$ 62,24	R\$ 63,03	R\$ 63,83
Valor DIFAL UF Destino		R\$ 24,59	R\$ 37,34	R\$ 50,42	R\$ 63,83
Valor DIFAL UF Remetente		R\$ 36,89	R\$ 24,90	R\$ 12,61	
Valor Fundo Combate à Pobreza (2%)		R\$ 20,49	R\$ 20,75	R\$ 21,01	R\$ 21,28
Totais ICMS + FCP	R\$ 170,00	R\$ 204,92	R\$ 207,47	R\$ 210,08	R\$ 212,77

Fonte: Elaborado pelos autores com base no Convênio 93/2015 (2016).

Como demonstrado na Tabela 8, no ano de 2015 que não vigorava a lei 87/2015 do DIFAL, o único valor de ICMS é R\$ 170,00 resultante da multiplicação da alíquota interna de Santa Catarina de 17% pelo valor de venda hipotético de R\$ 1.000,00, recolhidos inteiramente para o estado de origem, no caso Santa Catarina, não sendo recolhido nenhum valor para o estado de destino.

Já em 2016 com a sistemática do DIFAL, um produto cujo preço hipotético foi de R\$ 1.024,59, aumento causado pela alocação do valor do DIFAL devido a UF destinatária ao preço de venda, o novo valor de ICMS pago pela empresa é de R\$ 204,92, sendo que R\$ 122,95 é ICMS normal resultante da multiplicação da alíquota interestadual de 12% sobre o valor hipotético de venda de R\$ 1.024,59, devido inteiramente para o estado de origem. Os outros R\$ 61,48 correspondem ao DIFAL, para chegar ao valor de R\$ 61,48 utilizou-se o diferencial de alíquota de 6% que é a diferença da alíquota interna da UF destinatária de 18%, escolhida aleatoriamente dentre os estados brasileiros, com a alíquota interestadual de 12%, do valor de R\$ 61,48, em 2016, 60% fica para o estado de origem em valores R\$ 36,89 e 40% para o estado de destino um montante de R\$ 24,59.

O mesmo processo de cálculo é feito para os anos de 2017, 2018 e 2019, o que muda é a proporcionalidade apresentada no Art. 99 para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, que está apresentada na Tabela, onde em 2017 do valor do DIFAL que é R\$ 62,24, 40% é para o estado de origem e 60% para o estado de destino, 24,90 e R\$ 37,34 respectivamente. Para o ano de 2018 apenas 20% fica para o estado de origem e os outros 80% vão para o estado de destino, no exemplo hipotético da Tabela 8 os valores seriam R\$ 12,61 e R\$ 50,42 simultaneamente. Em 2019 todo o valor do DIFAL é recolhido para a UF destino.

É possível analisar pela Tabela 8, que a cada ano o valor do ICMS total é maior devido ao aumento da proporcionalidade do DIFAL destinada a UF destino, no ano de 2019 em que o valor do DIFAL fica 100% para o estado de destino a diferença chega a R\$ 42,77, 25,16% a mais do que na legislação anterior.

Adicionar o valor do DIFAL no valor da nota faz com que a empresa deixe de desembolsar o valor total dos impostos, porém a tributação de todos ou outros impostos irá incidir sobre o novo valor, tendo uma base de cálculo maior os impostos consequentemente serão maiores.

Em relação à Apuração do Resultado da empresa com a nova legislação, é possível fazer uma análise comparativa observando a Tabela 9, em que 2015 é a apuração da empresa na antiga legislação e 2016 demonstra a apuração com os ajustes da EC 87/2015:

Tabela 9 - Apuração do Resultado com a mesma receita (em R\$)

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO	2015	2016
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	100.000,00	100.000,00
Venda de Mercadoria	100.000,00	100.000,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	21.930,00	22.830,00
ICMS s/ vendas	16.000,00	16.900,00
PIS s/ vendas	650,00	650,00
COFINS s/ vendas	3.000,00	3.000,00
CSLL	1.080,00	1.080,00
IRPJ	1.200,00	1.200,00
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	78.070,00	77.170,00
(-) CUSTO DAS VENDAS	52.000,00	52.000,00
Custo das mercadorias vendidas	52.000,00	52.000,00
(-) RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO	26.070,00	5.170,00
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	2.000,00	2.000,00
Despesas com vendas	10.000,00	10.000,00
Despesas administrativas	12.000,00	12.000,00
(=) RESULTADO DO EXERCÍCIO	4.070,00	3.170,00

Fonte: Elaborada pelos autores com base na EC 87/2015 (2016)

Ao analisar o resultado, verifica-se que o mesmo é menor em 2016 onde são aplicadas as mudanças da EC 87/2015. A simulação de venda é de R\$ 100.000,00, onde R\$ 50.000,00 é venda para Santa Catarina (alíquota de ICMS 17% - ICMS de R\$ 8.500,00), R\$ 20.000,00 é para contribuinte fora do estado (alíquota de ICMS 12% - ICMS de R\$ 2.400,00), e R\$ 30.000,00 é vendido para consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra UF, com alíquota de ICMS de 12% mais Diferencial de Alíquotas de 6% e Fundo de Combate à Pobreza de 2%.

Na simulação da Tabela 9, utilizou-se a mesma receita, custos e despesas para os anos de 2015 e 2016, a única alteração foi o valor do ICMS nas operações interestaduais para consumidor final. Em 2015, o ICMS para consumidor final não contribuinte de outra UF era calculado uma alíquota de 17% representando R\$ 5.100,00 em valores e para as outras operações as mesmas alíquotas supracitadas. Em 2016, as vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte conforme a EC 87/2015 tem como alíquota de ICMS normal 12% em valores é R\$ 3.600,00, mais o DIFAL de 6% em valores é R\$ 1.800,00 e o FCP de 2% em valores R\$ 600,00, para essa operação em 2016 é apurado R\$ 6.000,00 de ICMS, com a nova legislação a empresa terá que desembolsar R\$ 900,00 a mais do que em 2015, que é o único valor que diminui o resultado apurado pela empresa.

Portanto, é possível constatar que para uma mesma receita, apenas aplicando a nova legislação do ICMS para vendas a consumidor final não contribuinte, a empresa tem um lucro menor, no caso apresentado na Tabela 9 a diferença chega a 22,11% de um ano para o outro.

Por esse motivo, as empresas têm a possibilidade de incluir o valor do DIFAL no preço de venda para que o resultado não seja afetado diretamente com a EC 87/2015. A Tabela 10 demonstra a mesma situação da Tabela 9, porém inclui o valor do ICMS no preço de venda em que é possível verificar o novo lucro e poder compará-lo nas duas sistemáticas:

Tabela 10 - Apuração do Resultado com o valor do ICMS incluso no preço de venda (em R\$)

	2015	2016	2017	2018	2019
RECEITA OPER. BRUTA	100.000,00	100.737,70	101.120,33	101.512,60	101.914,89
Venda de Mercadoria	100.000,00	100.737,70	101.120,33	101.512,60	101.914,89
(-) DEDUÇÕES RECEITA BRUTA	21.930,00	23.021,29	23.120,50	23.222,22	23.326,23
ICMS s/ vendas	16.000,00	17.047,54	17.124,07	17.202,52	17.282,98
PIS s/ vendas	650,00	654,80	657,28	659,83	662,45
COFINS s/ vendas	3.000,00	3.022,13	3.033,61	3.045,38	3.057,45
CSLL	1.080,00	1.087,97	1.092,10	1.096,34	1.100,68
IRPJ	1.200,00	1.208,85	1.213,44	1.218,15	1.222,98
(=) RECEITA LÍQUIDA	78.070,00	77.716,41	77.999,83	78.290,38	78.588,36
(-) CUSTO DAS VENDAS	52.000,00	52.000,00	52.000,00	52.000,00	52.000,00
Custo das mercadorias vendidas	52.000,00	52.000,00	52.000,00	52.000,00	52.000,00
(-) RESULTADO LÍQUIDO	26.070,00	25.716,41	25.999,83	26.290,38	26.588,36
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	22.000,00	22.000,00	22.000,00	22.000,00	22.000,00
Despesas com vendas	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Despesas administrativas	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00
(=) RESULTADO EXERCÍCIO	4.070,00	3.716,41	3.999,83	4.290,38	4.588,36

Fonte: Elaborada pelos autores com base na EC 85/2015 (2016)

A Tabela 10 demonstra a apuração do resultado com os ajustes proporcionados pela EC 87/2015 no ICMS, e inclui esse valor também no preço de venda dos produtos. Diferente da Tabela 8, que os anos 2017, 2018 e 2019 terão o mesmo resultado do ano de 2016 por não alterar a receita, na Tabela 9 a cada ano que muda a proporcionalidade, muda-se o valor de receita e, conseqüentemente, o resultado.

Na Tabela 10, é possível verificar a oscilação do resultado com a aplicação da EC 87/2015. No ano de 2016, em que o aumento repassado para o preço de venda foi menor, devido à proporcionalidade indicar que deve ser recolhido apenas 40% do valor do DIFAL para a UF destino, ou seja, 40% de R\$ 1.844,26 resultando em um montante a recolher para a UF destino de R\$ 737,70, o resultado diminuiu, a diferença ficou em 8,69% em relação ao resultado da coluna de 2015. Em 2017, em que 60% de R\$ 1.867,22 que é valor do DIFAL é recolhido R\$ 1.120,33 para a UF destino o resultado aumenta em relação ao ano de 2016, mas ainda é 1,17% menor do que 2015.

Em 2018 que o valor do DIFAL é R\$ 1.890,76 e o valor a recolher para o estado destinatário é R\$ 1.512,60 representado 80% do valor do DIFAL, o resultado fica 5,41% maior do que em 2015, pelo fato de um valor maior ser injetado no preço de venda, porém se analisar o resultado sobre a receita 2018 é apresentado apenas 0,16% mais lucro do que 2015. Em 2019 em que o valor do DIFAL é inteiramente pago ao estado destinatário, representando em valores R\$ 1.914,89, o resultado é maior pelo fato de a receita ser maior também, em percentuais o resultado em 2019 possui um lucro 12,74% maior que 2015, todavia o aumento real é de 0,43% considerando o lucro sobre a receita dos dois períodos.

Para o cálculo do resultado foram considerados os impostos, custos e despesas, porém para os anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 o valor dos mesmos não foi corrigido, os únicos valores alterados foram o da receita, ICMS e outros impostos sobre a receita. Na Tabela 10, a coluna 2015 também representa o período na antiga legislação do ICMS, possuindo os mesmos valores da Tabela 9, para os anos seguintes é aplicado o seguinte fator apresentado na Tabela 11, para fins de incluir o valor do ICMS no preço de venda dos produtos:

Tabela 11 - Cálculo de Inclusão do DIFAL no Preço de Venda

	2016	2017	2018	2019
Valor de venda	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00
DIFAL %	6%	6%	6%	6%
Proporcionalidade	40%	60%	80%	100%
Valor DIFAL	R\$ 720,00	R\$ 1.080,00	R\$ 1.440,00	R\$ 1.800,00
Alíquota direta DIFAL (DIFAL x Prop)	2,4	3,36	4,8	6
Fator (Alíquota direta – 100)	0,9760	0,9640	0,9520	0,9400
Total DIFAL (Valor DIFAL/ Fator)	R\$ 737,70	R\$ 1.120,33	R\$ 1.512,61	R\$ 1.914,89
Total Valor Venda	R\$ 30.737,70	R\$ 31.120,33	R\$ 31.512,61	R\$ 31.914,89

Fonte: Elaborado pelos autores

Os valores da Tabela 11 são baseados no valor das vendas a consumidor final para outra UF, na simulação o valor é de R\$ 30.000,00. O cálculo foi efetuado para incluir o valor do DIFAL recolhido para o estado de destino no preço de venda, utilizando-se o fator para fazer a operação chegar ao valor a ser alocado no preço de venda. O percentual de DIFAL foi utilizado o de 6%, vale salientar, que existem outros percentuais dependendo da alíquota do estado de destino e a alíquota interestadual da operação ou do produto. A cada ano o valor a ser incrementado ao valor de venda é maior, devido ao aumento da proporcionalidade ao estado de destino.

Como observado na Tabela 11, o cálculo do fator é efetuado sobre o valor proporcional a ser recolhido para o estado de destino, utilizando uma fórmula matemática para a chegada do mesmo. Para chegar ao novo valor da receita, divide-se o valor do DIFAL da UF destino, no caso R\$ 720,00, calculada ainda com a receita de R\$ 30.000,00 pelo fator, chegando-se a um novo valor de DIFAL para a UF destino de R\$ 737,70, esse valor a empresa pode cobrar no consumidor incluindo-o no preço de venda, no ano de 2016 o novo preço de venda será R\$ 30.737,70, para os anos de 2017, 2018 e 2019 segue-se a mesma regra alterando a proporcionalidade e o fator.

Diante do exposto, é possível analisar os impactos da LC 87/2015 na apuração do ICMS e no resultado da empresa. Ao atender a legislação, a empresa precisa de maior atenção para executar a apuração do ICMS, pois se tem a necessidade de conhecer o destinatário em sua inscrição estadual e tributação, para que não ocorram falhas na apuração e recolhimento do ICMS e que essa falha não venha a impactar o resultado da empresa, além do que a LC 87/2015 já altera.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho apresentou os resultados da pesquisa que tinha como objetivo analisar o impacto causado pelo DIFAL das vendas interestaduais a consumidor final com a implantação da EC 87/2015. Com a análise, é possível responder o problema da pesquisa, onde com a nova lei, os valores de ICMS que a empresa está obrigada a recolher são consideravelmente maiores, provocando elevados desembolsos à empresa, impactando no preço de venda e no resultado da mesma.

Na compreensão da legislação da EC 87/2015 e Convênio de ICMS 93/2015 foi possível atingir o primeiro objetivo específico onde se constatou alteração da sistemática do ICMS nas vendas interestaduais para não contribuintes, em que ocorre a cobrança de DIFAL para os mesmos, além da instituição da cobrança de até 2% sobre o valor da venda, que destina-se ao Fundo de Combate à Pobreza do estado de destino. As empresas do Simples Nacional estão dispensadas desta obrigação.

Para alcançar o segundo objetivo específico, estruturou-se o cálculo do imposto com base na legislação, o estado de destino será beneficiado nas proporções de 40%, 60% e 80% do valor do DIFAL de 2016 até 2018, respectivamente, e a partir de 2019 o valor total do DIFAL é recolhido e destinado a UF destino. Essa nova regra majora o valor do ICMS apurado pelas empresas.

Os impactos nos valores das vendas para consumidores não contribuintes de outra UF, está diretamente ligado a proporcionalidade do DIFAL, sendo abordado o terceiro objetivo específico, em que aplica-se um fator, o qual também é alterado com a proporcionalidade, no valor do DIFAL a ser recolhido para a UF destino, nessa sistemática o valor de venda aumenta consideravelmente a cada ano até estagnar em 2019, onde, a partir desse ano todo o DIFAL é da UF destino.

Atendendo o quarto objetivo específico e o objetivo geral, o impacto no resultado das empresas que possuem operações interestaduais a consumidor final dependerá da política de preços de venda da mesma, caso a empresa mantenha o mesmo preço de venda e arque com todo o custo do DIFAL, o resultado será inferior ao da antiga legislação, em todos os anos a partir de 2016, pois o valor do ICMS apurado e pago é maior devido aos incrementos da EC 87/2015, impactando diretamente no resultado da empresa.

Todavia, se a empresa adicionar o valor do DIFAL no preço de venda, o resultado irá oscilar, nos dois primeiros anos de proporcionalidade o resultado será inferior, e a partir de 2018 o resultado da empresa será superior ao da legislação anterior a EC 87/2015, porém, considerando o aumento da receita, o aumento no resultado não chega a 1%.

Quanto às limitações, destaca-se a falta de material para pesquisa e empresas para estudar, pois como a alteração é recente, poucas empresas haviam implantado as mudanças. Como sugestão de sequência deste estudo, podem-se efetuar pesquisas reais dentro de empresas que efetuam vendas interestaduais para consumidor final e tiveram suas apurações de ICMS e de resultado alteradas pela EC 87/2015 procurando saber quais alternativas encontraram para não diminuírem o lucro.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. (3. ed.) São Paulo, Editora Atlas S.A, 2010.

BRASIL, Constituição. Emenda Constitucional n. 87 de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União. Brasília, DF, 16 abril 2015, 1988.**

_____. Constituição. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal., **Diário Oficial da União, 1988.**

_____. Convênio de ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. **Diário Oficial da União. Brasília, 2015.**

_____. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 2010. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União. BRASILIA, DF, 2010.**

_____. Ajuste SINIEF nº 07, de 04 de outubro de 2001. Altera o Convênio s/nº, de 15.12.70, que instituiu o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF, relativamente ao Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP. **Diário Oficial da União. BRASILIA, DF, 2001.**

_____. Ajuste SINIEF nº 22, de 4 de dezembro de 2015. Altera o Convênio SINIEF 06/89,

que institui os documentos fiscais que especifica e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. BRASÍLIA, DF, 2015.

_____. Ato COTEPE/ICMS nº 44, de 19 de outubro de 2015. Altera o Ato COTEPE ICMS 09/08, que dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD. **Diário Oficial da União**, BRASÍLIA, DF, 2015.

_____. Nota técnica 2015.003, de 17 de dezembro de 2015. Alterações introduzidas na versão 1.10. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2015.

_____. ADI 5464, de 11 de fevereiro de 2016. Suspende o Simples Nacional da obrigação do DIFAL. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2016.

CONSISANET SISTEMAS DE INFORMAÇÃO. **Sped Fiscal e Apuração do ICMS com diferencial de alíquota**. Francisco Beltrão, 2016.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 13. ed. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projeto de pesquisas**. 5. ed. São Paulo, Editora Atlas, 2010.

ITC INFORMATIVO TRIBUTÁRIO CONTÁBIL. **Alíquotas Internas**. Florianópolis. SC, 2016.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e testes com as respostas**. 10. ed. São Paulo. Editora Atlas, 2011.

PÊGAS, P. H. **Manual da Contabilidade Tributária**. 7. ed. Rio de Janeiro. Editora Freitas Bastos Editora, 2011.

PEREIRA, J. M. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. (3rd ed.) Revista e atualizada. São Paulo. Editora Atlas, 2012.

SANTA CATARINA. Lei 10.297, de 26 de dezembro de 2010. Dispõem sobre regras gerais de ICMS para o estado de Santa Catarina. **Regulamento de ICMS/SC**. FLORIANÓPOLIS, SC, 2016.

_____. Portaria SEF Nº 87 DE 28/03/2016. Altera a Portaria SEF nº 153, de 2012, que aprova o Manual de Orientação e as Especificações do Arquivo Eletrônico para a Entrega da Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico (DIME) e do Demonstrativo de Créditos Informados Previamente (DCIP). *Regulamento de ICMS/SC*. Florianópolis, SC, 2016.

REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS: PRODUÇÃO INTELECTUAL EM PERIÓDICOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

Denise Rose Bracht Fank

Mestranda Ciências Contábeis e Administração – Unochapecó
denisefank@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB
Professor do Mestrado em Ciências Contábeis e Administração – Unochapecó
sady@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo teve como objetivo analisar as principais características da produção intelectual no contexto internacional relacionadas às práticas contábeis da redução ao valor recuperável dos ativos. Para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma análise bibliométrica, onde foram analisados os artigos publicados em periódicos nacionais (Spell e Ebsco), com filtro das expressões “valor recuperável de ativos, redução ao valor recuperável, perdas por imparidade e *impairment test*”, e internacionais (Scopus e Scencedirect), sendo filtradas “*impairment test, impairment loss e impairment of assets*”, no título, resumo e palavras-chave dos artigos, obtendo-se uma amostra de 152 artigos, compreendendo os anos de 1996 a 2016. Os resultados, quanto à distribuição da amostra por ano, indicam o crescimento contínuo das produções, principalmente entre 2009 e 2016. Quanto à nacionalidade dos periódicos, Estados Unidos (22,37%) e Brasil (20,39%) foram os países que tiveram maior quantidade de publicações. Analisando a quantidade de autores por artigo, a pesquisa aponta que a maioria dos artigos publicados contaram com 3 autores (36,84%) e 2 autores (34,21%), representando 71,05% do total da amostra. Considerando a produtividade por autor, a frequência de autores aponta que 91,02% dos autores publicou 1 artigo. Diante dos resultados, conclui-se que as pesquisas relacionadas ao tema redução ao valor recuperável de ativos podem ser consideradas recentes, com maior abordagem em 2009 a 2016, sendo mais desenvolvidos nos Estados Unidos e no Brasil, contando com 71,05% do total dos artigos da amostra com 2 a 3 autores, sendo a maioria dos artigos publicados em periódicos internacionais.

Palavras-chave: Perfil bibliométrico; Valor recuperável de ativos; Produção intelectual; Periódicos nacionais e internacionais.

1 INTRODUÇÃO

Com a globalização e a crescente competitividade da economia e das relações internacionais, torna-se cada vez mais relevante que a informação contábil tenha qualidade para auxiliar as empresas e os investidores no processo de tomada de decisões. A qualidade é essencial para os usuários interessados no desempenho econômico da empresa e em seu potencial de geração de caixa e lucros futuros. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) asseguram que “a informação é uma das maneiras de reduzir a incerteza, dando aos contadores papel importante na divisão de riscos entre administradores e proprietários”.

Conforme Raupp e Beuren (2006, p. 1), a “informação passa a ser um importante insumo para a obtenção de um conhecimento maior acerca das decisões que devem ser tomadas no âmbito das organizações. Isto implica a disponibilização de informações úteis e confiáveis aos gestores sobre os eventos empresariais”.

Nesse processo e da relevância na qualidade das informações geradas pela contabilidade, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, pela resolução do

Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055 de 2005, sendo que o CPC tem como objetivo desenvolver a convergência com as normas internacionais da contabilidade. Com a convergência para as normas internacionais, ocorreu a melhoria da qualidade da informação contábil, trazendo maior confiabilidade para as empresas e permitindo aos investidores realizar comparações das informações contábeis de uma empresa com outras, podendo auxiliar no processo de decisão no momento do investimento (SILVA; TRISTÃO, 2008).

Viceconti e Neves (2013) destacam que no processo de melhoria da qualidade da informação contábil, a reavaliação dos ativos deve ser considerada fator importante onde são incluídos o ativo imobilizado e intangível. O Pronunciamento Técnico CPC 01 R1, Redução ao Valor Recuperável de Ativos determina através da utilização do *impairment test* que os ativos tenham seus valores reavaliados, sendo avaliados o ativo imobilizado, classificado e determinado pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado e o ativo intangível exposto pelo Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível.

Diante do exposto, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as principais características da produção intelectual no contexto internacional relacionadas às práticas contábeis da redução ao valor recuperável dos ativos? O objetivo do estudo é analisar as principais características da produção intelectual no contexto internacional relacionadas às práticas contábeis da redução ao valor recuperável dos ativos.

A pesquisa justifica-se por ter sido obrigatório a adoção das normas internacionais de contabilidade na União Europeia desde 2005, e no Brasil ocorreu a convergência aos padrões IFRS, sendo as práticas de contabilidade implantadas a partir de 2008, destacando-se a aprovação do Pronunciamento Técnico CPC 01, por parte do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que implantou o valor recuperável de ativos ou teste de *impairment*, sendo algo recente, necessitando analisar o perfil das pesquisas realizadas sobre o tema. Dessa forma, a pesquisa contribuirá para identificar os termos que estão sendo utilizados nas publicações sobre o tema, quem está publicando e quais IES os pesquisadores estão vinculados, se estão sendo publicados trabalhos em anais ou periódicos, além de outras informações, que poderão auxiliar futuras pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A seção serve de suporte para sustentar os resultados da pesquisa, abordando-se os temas redução ao valor recuperável de ativos, bibliometria e estudos bibliométricos realizados.

2.1 Redução ao valor recuperável de ativos

No Brasil foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que foi implantado pela resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055 de 2005. O órgão tem como objetivo conduzir a convergência com as normas internacionais realizadas pelo IASB, que é o responsável pelos padrões contábeis. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC é composto por entidades que participam na emissão e permissão da convergência, as quais são: Abrasca, Apimec, Bovespa, Conselho Federal de Contabilidade, Fipecafi e Ibracon. A convergência para as normas internacionais permite que as organizações e investidores possam fazer as comparações das informações contábeis de uma empresa com outras, por meio de um conjunto de regras (SILVA; TRISTÃO, 2008).

Dentre as alterações implantadas pela convergência as normas internacionais da contabilidade está a recuperação dos valores dos ativos, onde a legislação atual determina que as companhias devem efetuar, periodicamente, uma análise referente a recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e intangível, e com isso, o Pronunciamento Técnico CPC 01 R1 que se refere à redução do valor recuperável de ativos tem a finalidade de definir procedimentos que visem assegurar que os ativos não sejam registrados contabilmente por um

valor maior daquele que possa ser recuperado no seu tempo, tanto pelo uso na entidade ou pela venda do ativo feito pela companhia (MARION, 2012).

Nesse contexto, Assaf Neto (2012) dispõe que a nova Lei 11.638/07 prevê que a companhia avalie periodicamente a recuperação dos ativos classificados no imobilizado e no intangível, com o intuito de evitar que algum ativo seja registrado por valor acima do valor de venda e também permite que seja ajustado o cálculo da vida útil estimada.

Enquadram-se conforme a Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, no seu Art. 179 IV no ativo imobilizado “[...] os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”. Os ativos intangíveis são direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

A análise de recuperabilidade dos ativos imobilizados e intangíveis permite também que seja ajustado o cálculo de vida útil estimada, conforme usado na determinação da depreciação, amortização e exaustão (ASSAF NETO, 2012).

A redução do valor recuperável de um bem ativo também é conhecida por *Impairment*, palavra em inglês que significa deterioração em sua tradução literal. O *impairment* na prática é a mensuração dos ativos que geram benefícios presentes e futuros. É um instrumento utilizado para adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico. É aplicado em ativos fixos (ativo imobilizado), ativos de vida útil indefinida (*goodwill*), ativos disponíveis para venda, investimentos em operações descontinuadas (VICECONTI; NEVES, 2013).

Para Raupp e Beuren (2006), “o *impairment* representa um dano econômico, ou seja, uma perda nos benefícios futuros esperados do ativo. Para identificá-lo a empresa precisa aplicar o *impairment test* (teste de recuperabilidade do custo)”. As autoras complementam mencionando que a finalidade do *impairment test* é verificar qual é a capacidade de geração de benefícios de um ativo, com a finalidade de adequá-lo ao seu provável valor recuperável.

Para melhor entendimento do processo de recuperabilidade dos ativos ou teste de *impairment*, são necessários o conhecimento de alguns termos, que são apresentados no Quadro 1.

Quadro 1: Definições estabelecidas pelo pronunciamento técnico CPC 01 R1 (2010)

Valor contábil	Montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas.
Unidade geradora de caixa	Menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos.
Ativos corporativos	Ativos, exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), que contribuem, mesmo que indiretamente, para os fluxos de caixa futuros tanto da unidade geradora de caixa sob revisão quanto de outras unidades geradoras de caixa.
Despesas de venda ou de baixa	Despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, excluindo as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.
Valor depreciável, amortizável e exaurível	Custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual.
Depreciação, amortização e exaustão	Alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativos durante sua vida útil.
Valor justo	Preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.
Perda por desvalorização	Montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.
Valor recuperável	Maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso.
Vida útil	(a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar um ativo; ou (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.
Valor em uso	Valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa.

Fonte: CPC 01 R1 (2010)

O entendimento das definições estabelecidas torna-se necessário para a correta avaliação e definição dos ativos. Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), o custo dos bens do ativo deve ser comparado com seu valor econômico em decorrência de seu uso, e não somente, tomar o seu valor de mercado como parâmetro. A contabilidade determina que, para um elemento do patrimônio ser considerado um ativo contábil, ele precisa trazer algum benefício futuro à empresa que podem ser entradas de caixa, saídas de caixa ou ambos. Aplicando na prática esse conceito, pode-se afirmar que o valor econômico do ativo é estimado pelo valor presente dos benefícios futuros líquidos em decorrência do seu uso, ou seja, o valor econômico que o ativo gerar no futuro deve ser suficiente para cobrir o seu custo.

Para se identificar a existência de ativos desvalorizados é necessário observar vários fatores como as fontes externas que levam em consideração se o valor de mercado do ativo diminui mais que a normalidade pelo seu uso, mudanças tecnológicas, aumento das taxas de juros de mercado que podem afetar o valor recuperável do ativo e o valor do patrimônio líquido da empresa seja maior que o valor de suas ações no mercado (MARION, 2012). Nesse sentido, a empresa deve considerar as fontes internas e externas de informações, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2: Fontes internas e externas utilizados para avaliação dos ativos

Fontes externas de informação	(a) há indicações observáveis de que o valor do ativo diminuiu significativamente durante o período, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal; (Alterada pela Revisão CPC 03) (b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado; (c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo; (d) o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;
Fontes internas de informação	(e) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo; (f) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na extensão pela qual, ou na maneira na qual, um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de ativo como finita ao invés de indefinida; (g) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado;

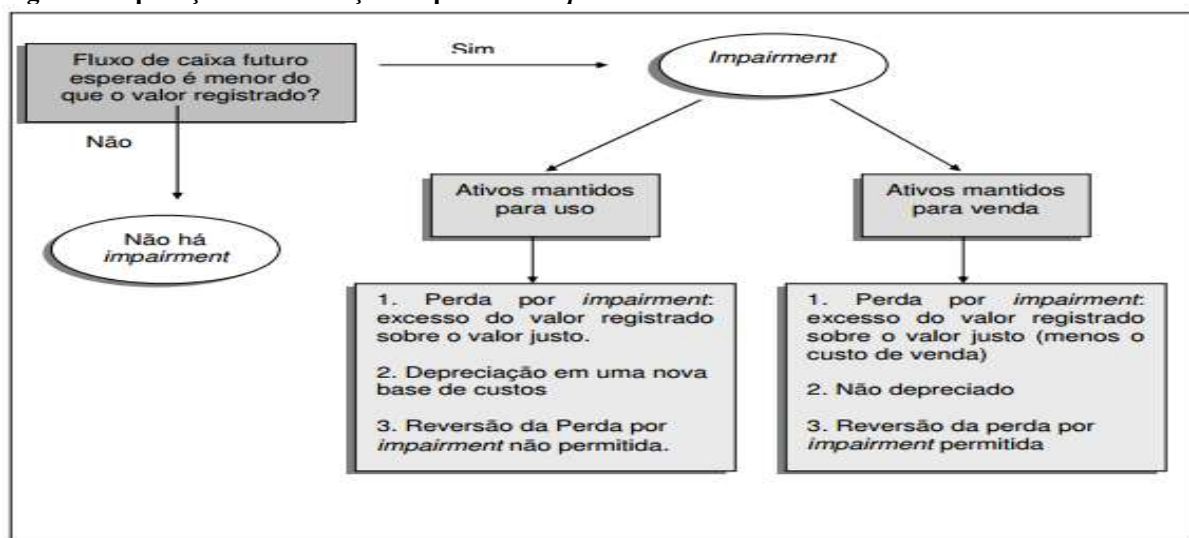
Fonte: CPC 01 R1 (2010, p. 8)

Conforme Mazzioni et al. (2014), a aplicação do teste de recuperabilidade ou *impairment test*, é realizada quando ocorrer a avaliação dos fatores internos e externos e forem identificados ativos com valores divergentes e com problemas de recuperabilidade. Os autores mencionam que os fatores incluem

[...] queda significativa do valor de mercado de um ativo, mudanças significativas que afetam negativamente a entidade, aumento significativo de taxas de juros de mercado, valor contábil de ativos líquidos superiores aos valores de capitalização de mercado, obsolescência ou dano físico, evidência de desempenho econômico do ativo inferior ao esperado (IAS 36) (MAZZIONI et al., 2014, p. 4).

Em consonância ao referido pronunciamento, entende-se que o teste de recuperabilidade deve ser efetuado pelo menos uma vez no final de cada exercício social e também pode ser usado em períodos menores que um ano, sempre em que houver indícios de que um ativo esteja com valor contábil maior do que o seu valor de recuperação por uso, ou por venda (FERRARI, 2012).

Para aplicar o *impairment test*, a empresa precisa avaliar os seus ativos, considerando se os mesmos estão fluxo de caixa futuro esperado maior ou menor do que o valor registrado, conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1: Aplicação e mensuração da perda do *impairment test*

Fonte: Borba e Zandonai (2009, p. 4)

Conforme demonstra a Figura 1, se o fluxo de caixa futuro esperado for menor do que o valor que o ativo estiver registrado, a empresa não deve aplicar o *impairment test*, pois o ativo está registrado com valor correto. Porém, se o ativo estiver registrado com valor maior do que o fluxo de caixa futuro esperado a empresa deve aplicar o teste, ajustando o valor do ativo nas suas demonstrações contábeis.

2.2 Bibliometria e leis bibliométricas

A bibliometria é um ramo da ciência da informação que tem por finalidade a realização de um estudo do conteúdo da produção científica publicada em determinada área do conhecimento. Nesse contexto, o estudo bibliométrico é um levantamento de dados relacionados a literatura, aos autores, a análise de conteúdo e as possíveis redes de relacionamento existentes, ajudando a identificar as características da produção científica, seus aspectos quantitativos, utilizando seus resultados para elaborar previsões e apoiar a tomada de decisões (ALVARENGA, 1998).

No Brasil, o surgimento dos estudos bibliométricos aconteceu na década de 1970, tendo como principal contribuinte para seu desenvolvimento o Instituto Brasileiro de Bibliografia e Documentação, IBBD, hoje Instituto Brasileiro de Informação Científica e Tecnológica, IBICT (ARAÚJO, 2007). Na década seguinte, os estudos sobre Bibliometria tiveram queda significativa, voltando a ter mais ênfase novamente nos anos 1990, sendo facilitado pelo uso do computador (ARAÚJO, 2007).

Os indicadores bibliométricos são empregados para analisar a atividade científica, seu tamanho, crescimento e distribuição da bibliografia científica (livros, revistas, patentes e outros), e analisar os processos de geração, propagação e uso da literatura científica (SAES, 2000).

Conforme Vanti (2002), para atingir os objetivos de um estudo bibliométrico, foram desenvolvidas leis específicas, em vista de possibilitar a análise da produção científica. Estudo desenvolvido por Chen, Chong e Tong (1994) ajudou na disseminação das três leis de distribuição bibliométrica mais conhecidas, sendo elas: a Lei de Lotka, a Lei de Zipf e a Lei de Bradford.

Para Guedes e Borschiver, (2005), a Lei de Lotka, ou Lei do Quadrado Inverso, se refere a medição da produtividade dos autores mediante um modelo de distribuição de tamanho-frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos. Conforme Saes (2000), essa

lei trata da produção e publicação científica, afirmando que a proporção de autores que participam de um único trabalho deve ser 60% do total de autores.

A Lei de Zipf, ou Lei do Mínimo Esforço, reporta-se à medição da frequência do aparecimento das palavras em vários textos, resultando numa lista ordenada de termos de um determinado assunto, ou seja, descreve a relação entre palavras num determinado texto extremamente grande e a ordem de série destas palavras. A partir desse contexto, Zipf formulou o princípio do menor esforço, que existe uma economia do uso de palavras nos textos evitando a dispersão; pelo contrário, uma mesma palavra vai ser usada muitas vezes e as palavras mais usadas indicam o assunto do documento (ARAÚJO, 2007).

A Lei de Bradford, ou Lei de Dispersão, permite, a medição da produtividade das revistas, usando o núcleo das áreas de dispersão sobre um determinado assunto em um mesmo conjunto de revistas, ou seja, está relacionada à dispersão de periódicos sobre um tema específico; quando os periódicos são classificados em ordem decrescente de publicação de artigos sobre um determinado tema, consegue-se distinguir um núcleo pequeno de periódicos que mais se aproximam ao tema (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

Uma outra lei mencionada é a Lei do Elitismo, que consiste em identificar e descrever a elite formada por autores que participaram intensivamente da produção científica em áreas específicas do conhecimento (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

Estudos anteriores que se referenciam em pesquisas empíricas ou bibliométricas sobre o tema *impairment* são (BORBA; ZANDONAI, 2009; MARDINI; KRONBAUER, 2015; REINA; VAROLO; GOZER, 2011; RIBEIRO, 2016).

Borba e Zandonai (2009) pesquisaram a respeito dos achados das Pesquisas Empíricas sobre o teste de *impairment* fazendo uma análise dos *Journals* em língua inglesa. Fizeram a pesquisa em artigos internacionais, nos quais os autores identificaram 62 artigos no Portal Capes entre os anos de 2000 a 2007, em inglês referente ao tema *impairment*, mas destes somente 13 artigos foram analisados que eram empíricos. Na análise dos resultados concluíram que, mesmo em outros países, onde a norma sobre *impairment* já está em vigor há mais tempo, existem poucas pesquisas empíricas sobre o assunto e na área que se utiliza muito do teste de *impairment* é a indústria de extração de petróleo.

Na pesquisa realizada por Reina, Varolo e Gozer (2011), observou a produção científica em normas internacionais de contabilidade produzidas após o ano de 2001. Foram utilizados seis periódicos classificados nos extratos conceituais, B1 e B3 do Qualis Capes, sendo selecionados 28 artigos. Na análise dos resultados, observaram uma concentração no tema “adoção e divergência”, o que pode ser visto, contudo, com as normas emitidas pelo IASB, em 61% dos artigos identificados. Em 2010 houve o maior número de publicações, ou seja, 25% das pesquisas relacionados. Concluíram que existe muito a se produzir acerca das normas internacionais de contabilidade, e para isso, tornando-se imprescindível a utilização dos periódicos científicos para validação dos mesmos.

Mardini e Kronbauer (2015) analisaram as características da produção científica sobre *impairment test*, em periódicos nacionais de contabilidade, no período de 2011 a 2015. A amostra foi constituída por 14 artigos, pertencentes à 7 periódicos classificados no WebQualis de extratos A2, B1 e B2. A análise dos resultados evidenciou que a FURB possui o maior número de publicações e a UFRGS o menor; tem predomínio de autorias colaborativas.

Ribeiro (2016) analisou a produção acadêmica do tema “Lei 11.638/07” divulgada em periódicos da área contábil durante o período de 2008 a 2014. Foram analisadas 37 revistas, onde, 22 publicaram no mínimo um artigo sobre o tema “Lei 11.638/07”. Destes 22 periódicos, as quatro que mais se destacaram foram: Pensar Contábil, Revista de Contabilidade e Organizações, Contabilidade Vista & Revista e Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Os temas mais abordados foram ativos intangíveis, convergência contábil, *impairment*, demonstrações contábeis e informação contábil, foram os mais publicados neste

estudo. Quanto às instituições, a Universidade de São Paulo teve o maior número de publicações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que tange aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, porque visa identificar, analisar e classificar as características de publicações sobre o *Impairment*. Andrade (2002) descreve que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles.

Com relação aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como bibliográfica, onde, segundo Gil (1999), este tipo de procedimento tem como direcionador a ideia de usar o desenvolvimento sobre material bibliográfico já elaborado, usando principalmente livros e artigos científicos. De acordo com Cervo e Bervian (1983, p. 55), “a pesquisa bibliográfica explica um problema a partir da análise de referenciais teóricos publicados em documentos”.

Quanto à abordagem a pesquisa classifica-se como quantitativa. A pesquisa quantitativa, caracteriza-se pelo emprego da quantificação da coleta dos dados quanto ao seu tratamento (RICHARDSON, 1999).

O estudo também pode ser considerado bibliométrico, pois os estudos bibliométricos tem como objeto a análise da produção científica e a partir dessas extrair benefícios práticos e imediatos para bibliotecas, podendo desenvolver coleções e auxiliando na gestão de serviços bibliotecários (ARAÚJO, 2007).

Foram analisados os artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, sendo utilizadas as bases internacionais Scopus e ScienceDirect e as bases nacionais Spell e Ebsco. Nas bases internacionais pesquisadas filtraram-se as expressões “*impairment test*, *impairment loss* e *impairment of assets*”, e nas bases nacionais filtraram-se as expressões “valor recuperável de ativos, redução ao valor recuperável, perdas por imparidade e *impairment test*”, no título, resumo e palavras-chave dos artigos. Essa coleta dos dados foi realizada no mês de janeiro de 2017, e após foi efetuada a análise individual de cada artigo, onde ocorreu a eliminação dos artigos duplicados, obtendo-se dessa forma uma amostra de 152 artigos, com recorte temporal dos anos de 1996 a 2016.

No processo de coleta de dados, após seleção dos artigos, foi realizada, por meio de uma ficha padronizada em uma planilha eletrônica do Microsoft Excel a tabulação dos dados, na qual se destacaram os seguintes itens: quantidade de artigos publicados, a evolução quantitativa da produção com distribuição por ano, a nacionalidade dos periódicos, a rede de coautorias por instituição, a quantidade de autores por artigo, a produtividade dos autores, a rede de coautoria entre os autores e quantidade de citações por artigo. A produtividade por autor analisou o número de autores estimados, baseado na Lei de Lotka (Y).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Essa seção evidencia os dados apurados e a análise dos resultados obtidos, conforme exposto na sequência. A investigação considerou 152 artigos que compõem a amostra do estudo, sendo compreendido por um recorde longitudinal entre os anos de 1996 a 2016.

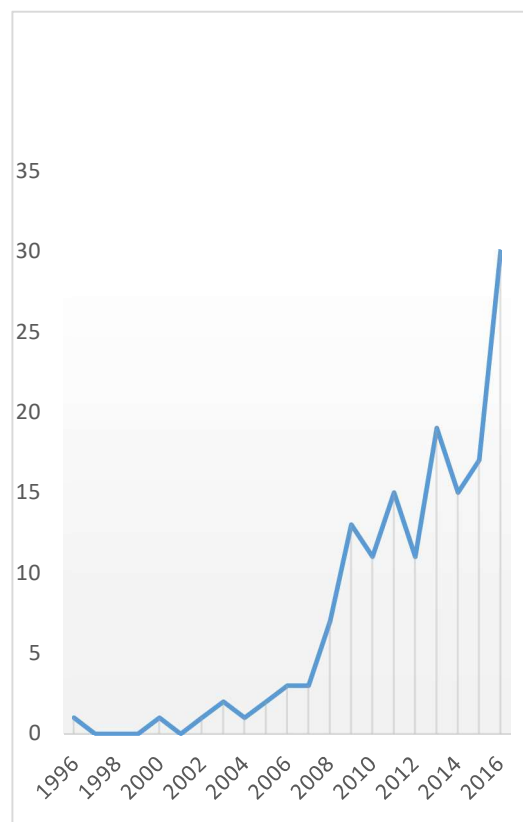
Na descrição da análise dos resultados dos dados coletados, considerou-se na sequência a distribuição por ano, a nacionalidade dos periódicos, a rede de coautorias por instituição, a quantidade de autores por artigo, a produtividade dos autores, a rede de coautoria entre os autores e quantidade de citações por artigo.

Iniciando as análises, a Tabela 1 e o Gráfico 1 apresentam a distribuição da amostra de produção por ano.

Tabela 1: Distribuição da amostra por ano

Ano	N	%
1996	1	0,66
1997	0	0,00
1998	0	0,00
1999	0	0,00
2000	1	0,66
2001	0	0,00
2002	1	0,66
2003	2	1,32
2004	1	0,66
2005	2	1,32
2006	3	1,97
2007	3	1,97
2008	7	4,61
2009	13	8,55
2010	11	7,24
2011	15	9,87
2012	11	7,24
2013	19	12,50
2014	15	9,87
2015	17	11,18
2016	30	19,74
TOTAL	152	100

Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 1: Distribuição da produção por ano

Fonte: Dados da pesquisa

A distribuição da amostra por ano permite avaliar a evolução quantitativa das publicações em torno do tema pesquisado, pois conforme mostra a Tabela 1 a partir de 2009 ocorreu o aumento das publicações e as mesmas se tornaram mais consistentes quantitativamente, tendo como destaque o ano de 2016, mostrando o maior interesse dos pesquisados sobre o tema. O Gráfico 1 mostra o crescimento contínuo das produções, porém, com maior presença entre os anos de 2009 e 2016.

Quanto a distribuição por área geográfica das publicações pesquisadas, a Tabela 2 mostra a nacionalidade dos periódicos. Analisando os resultados da Tabela 2 nota-se que Estados Unidos (22,37%) e Brasil (20,39%) foram os países que tiveram maior quantidade de publicações relacionados aos temas utilizados na pesquisa.

Na sequência estão Austrália (6,58%) e Alemanha (5,92%), sendo seguidos por diversos países que tiveram quantidade de publicações muito parecidas. Destaca-se a quantidade considerável de artigos publicados nos periódicos nacionais, demonstrando o interesse dos autores sobre a temática que foi incorporada às práticas nacionais a partir do CPC 01.

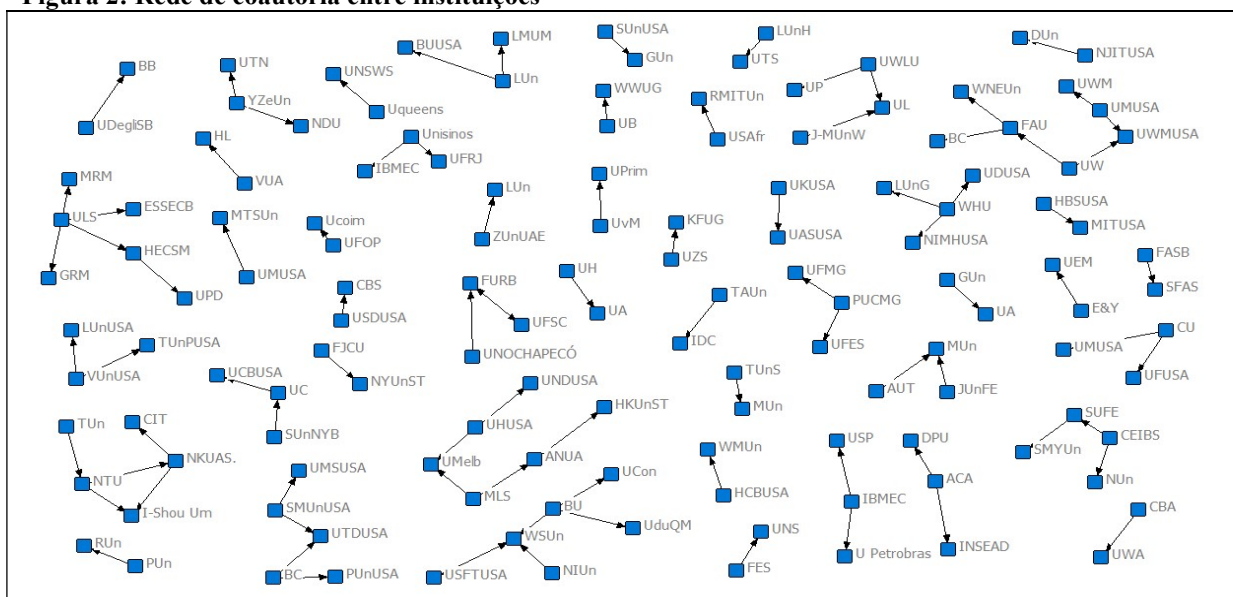
Tabela 2: Nacionalidade dos periódicos

País	Quantidade	%	País	Quantidade	%
Estados Unidos	34	22,37	Holanda	2	1,32
Brasil	31	20,39	Nova Zelândia	2	1,32
Austrália	10	6,58	Portugal	2	1,32
Alemanha	9	5,92	Emirados Árabes	1	0,66
Canadá	6	3,95	Eslovênia	1	0,66
China	6	3,95	Finlândia	1	0,66
Itália	6	3,95	Irlanda	1	0,66
Malásia	5	3,29	Jordânia	1	0,66
Taiwan	5	3,29	Kuwait	1	0,66
Espanha	4	2,63	Lituânia	1	0,66
Reino Unido	3	1,97	Romênia	1	0,66
Suíça	3	1,97	Sérvia	1	0,66
África do Sul	2	1,32	Suécia	1	0,66
Cingapura	2	1,32	Israel	1	0,66
Dinamarca	2	1,32	Tailândia	1	0,66
França	2	1,32	Albânia	1	0,66
Grécia	2	1,32	União Soviética	1	0,66
Total				152	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 2 mostra a rede de coautoria com as instituições com as quais os autores estão vinculados nos artigos analisados.

Figura 2: Rede de coautoria entre instituições



Fonte: Dados da pesquisa

Na Figura 2 observa-se uma baixa densidade da rede de coautorias no teste de avaliação de ativos ao seu valor recuperável (*impairment test*), podendo configurar-se como uma das dificuldades para consolidar a produção científica. Quanto mais densa a rede, maior a possibilidade de fluxo de informações e a baixa densidade da rede pode dificultar a estruturação de pesquisas e dos conhecimentos da área (HANEMANN; RIDLLE, 2005).

A análise individual por artigo permitiu identificar a afiliação dos pesquisadores com 186 instituições. Na produtividade por instituição, apresentou-se a seguinte distribuição: 150 instituições (80,65%) publicaram apenas um artigo; 27 instituições (14,52%) estavam

representadas em dois artigos; 5 instituições (2,69%) em três artigos; 3 instituições (1,61%) em quatro artigos; 1 instituição (0,54%) em cinco artigos.

As instituições que apresentaram a maior participação nas publicações foram: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), com 5 artigos; Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB), University Utara Malaysia (Malaysia) e Wayne State University (United States), com 4 artigos; Universidade de Brasília (UNB), The University of Sydney (Austrália), National Taiwan University, Brock University (Canadá), DePaul University (United States), com 3 publicações.

A Tabela 3 apresenta a quantidade de autores por artigo nas publicações do período analisado.

Tabela 3: Quantidade de autores por artigo

Autor (es) por artigo	nº de artigos	%	% acumulado
1	24	15,79	15,79
2	52	34,21	50,00
3	56	36,84	86,84
4	17	11,18	98,03
5	3	1,97	100
TOTAL	152	100	

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 3 demonstram que a maior concentração dos artigos publicados foi produzida por 3 autores (36,84%), seguida pelos artigos com 2 autores (34,21%), que somados representam 71,05% do total dos artigos da amostra. Os resultados são semelhantes aos de outros estudos bibliométricos, a exemplo de Mardini e Kronbauer (2015) que indicaram 50% e de Mazzioni, Di Domenico e Cunha (2014), com 68,80% dos artigos estruturados por 2 ou 3 autores.

A Tabela 4 apresenta a produtividade por autor, levando em consideração a Lei de Lotka para o cálculo de contagem completa, onde autores e coautores receberam a mesma pontuação.

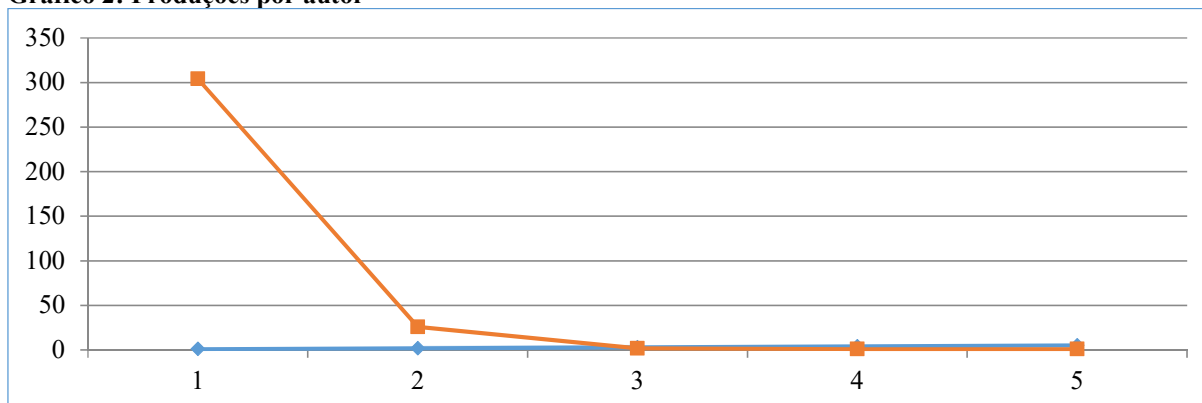
Tabela 4: Produtividade por autor

Quantidade de artigos por autor (n)	nº de autores absoluto (X)	% de autores absoluto	Nº de autores estimados Lei de Lotka (Y)	$Yn = X1 \frac{1}{n^2}$
1	304	91,02	304	304
2	26	7,78	76	76
3	2	0,60	34	34
4	1	0,30	18	18
5	1	0,30	12	12

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 mostra que a frequência de autores com 1 artigo publicado representa 91,02%, seguido de autores com 2 publicações (7,78%), representando 98,80% do total. Urbizagastegui (2008, p. 96) menciona que “a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento na procura de sua institucionalização”. Já a Lei de Lotka, segundo Guedes e Borschiver (2005) e Saes (2000) trata da produção e publicação dos autores, mencionando que a proporção de autores que participam de um único trabalho deve ser 60% do total de autores, o que foi apontado com os resultados da pesquisa.

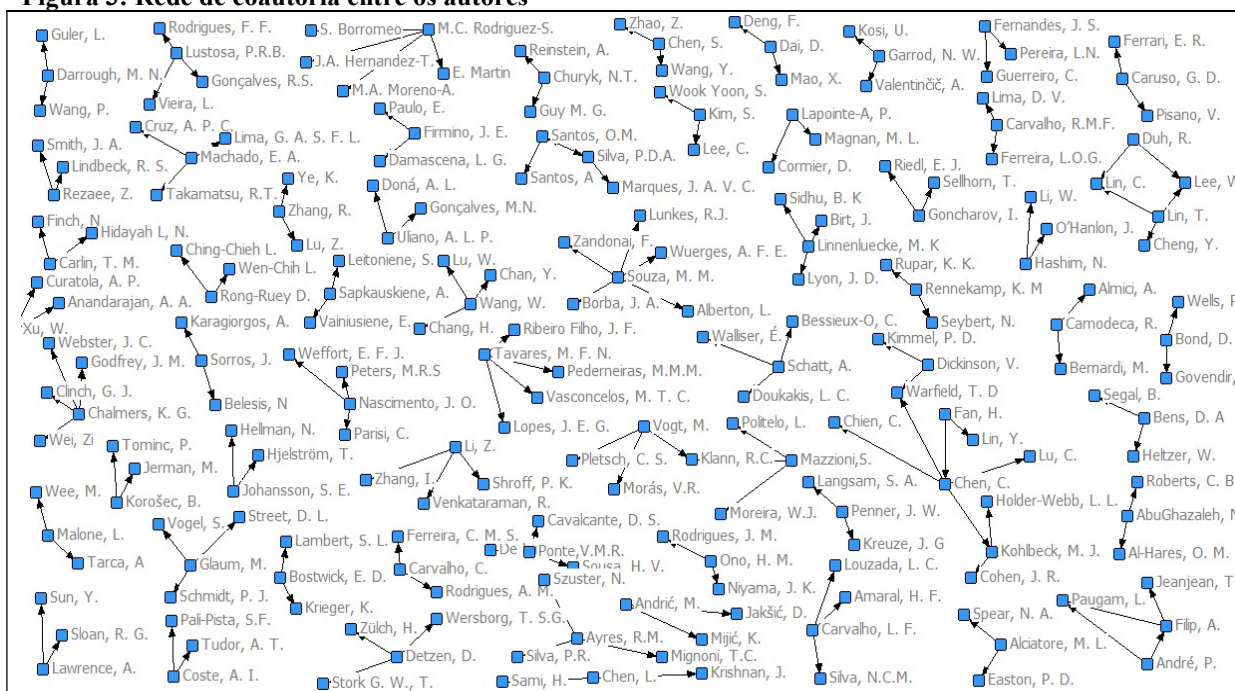
O Gráfico 2 demonstra em forma de J inverso a distribuição gráfica das produções por autor.

Gráfico 2: Produções por autor

Fonte: Dados da pesquisa

No Gráfico 2, percebe-se a tendência de autores publicarem 1 artigo, não ocorrendo interação de publicações e instituições na produção e publicação de artigos. Para Urbizagastegui (2008, p. 96), “[...] os autores trabalham de forma isolada e sem maiores contatos com os pares, porém seguindo com atenção a produtividade da área. Em outras palavras, preferem trabalhar individualmente”.

A Figura 3 mostra a rede de coautoria entre os autores nos artigos publicados que continham acima de três autores por artigo publicado no período analisado, excluindo os artigos com um e dois autores.

Figura 3: Rede de coautoria entre os autores

Fonte: Dados da pesquisa

Na análise individual de produção científica constatou-se um total de 334 pesquisadores. Os autores com maior participação nas publicações proporcionaram a seguinte distribuição: Borba J. A., com 5 artigos; Souza, M. M., com 4 artigos; Godfrey, J. M., e Paugam, L., ambos com 3 artigos publicados.

Os resultados não permitiram confirmar a Lei do Elitismo, cuja premissa é a existência de uma elite formada por autores que participaram intensivamente da produção científica em área específica do conhecimento (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

Na Tabela 5 pode-se verificar a classificação dos artigos pelo fator de impacto, levando-se em consideração os 10 artigos que mais receberam citações.

Tabela 5: Classificação dos artigos por quantidade de citações

Artigos	Idade do artigo	Citação absoluta	%*	Citação relativa**
Hayn, Carla K.; Hughes, P. J. (2006)	11	274	8,80	24,91
Ramanna, K.; Watts, R. L. (2012)	5	261	8,39	52,20
Li, Zining; Shroff, P. K.; Venkataraman R. (2011)	6	138	4,43	23,00
Göx, R. F.; Agenhofer, A. (2009)	8	120	3,86	15,00
Bens, D. A.; Heltzer, W.; Segal, B. (2011)	6	104	3,34	17,33
Glaum, M.; Schmidt, P. J.; Street, D. L. (2013)	4	102	3,28	25,50
Petersen, C. V.; Plenborg, T. (2010)	7	98	3,15	25,50
Alciatore, M.L.; Easton, P. D.; Spear, N. A., (2000)	17	98	3,15	5,76
Sevin, S. K.; Schroeder, R. G., (2005)	12	92	2,96	7,67
Carlin, T. M.; Finch, N., (2009)	8	87	2,80	10,88

* Proporção calculada com base na totalidade das citações (3.112)

**Número de citações absolutas ÷ pela idade do artigo em anos

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados relacionados a quantidade de citações por artigo, sendo no total de 3.112 citações demonstram que a pesquisa de Hayn e Hughes (2006), com título *Leading indicators of goodwill impairment*, sendo publicado no periódico Journal of Accounting, Auditing and Finance recebeu 274 citações, seguido pelo artigo de Ramanna e Watts (2012), com título *Evidence on the use of unverifiable estimates in required goodwill impairment*, publicado no periódico Review of Accounting Studies com 261 citações.

Torna-se oportuno observar que nenhum autor brasileiro consta da lista dos mais citados, embora o país esteja em segundo lugar na quantidade de produções. Isso denota a necessidade de maior consistência nos trabalhos nacionais, para que possam ser inspiradores de outras investigações. A Tabela 6 demonstra quais foram os periódicos que tiveram maior número de publicações referente ao tema pesquisado periódico.

Tabela 6: Distribuição da publicação por periódico

Periódico	Número	%
Accounting and Finance	7	4,61
Issues in Accounting Education	7	4,61
Corporate Ownership and Control	6	3,95
Journal of Accounting, Auditing and Finance	6	3,95 (Lei de Bradford)
Advances in Accounting	5	3,29 (51 artigos de 152)
Australian Accounting Review	5	3,29
Journal of Business Finance and Accounting	5	3,29
Pensar Contábil	4	2,63
Accounting in Europe	3	1,97
Journal of Accounting and Economics	3	1,97
Journal of Accounting and Public Policy	3	1,97
Journal of Accounting Education	3	1,97
Procedia Economics and Finance	3	1,97
Review of Accounting Studies	3	1,97
Revista Contabilidade Vista & Revista	3	1,97
Revista Universo Contábil	3	1,97

Fonte: Dados da Pesquisa

A partir dos pressupostos da Lei de Bradford (Lei de Dispersão), consegue-se fazer uma medição da produtividade das revistas que se referem a determinado assunto em um mesmo conjunto de revistas, que classificadas em ordem decrescente distinguem-se os periódicos que mais se aproximam ao tema (GUEDES; BORSCHIVER, 2005). Essa lei consiste em dividir os artigos, onde 1/3 do número de artigos classificados para cada zona (divisão em 3 zonas), evidenciando-se na primeira zona um número reduzido de periódicos que possuem larga participação na publicação de artigos (MACHADO et al., 2016). Nessa pesquisa verifica-se que 51 artigos (*core* de 1/3 de 152 artigos), são publicados em 9 periódicos, que corresponde a um percentual de 31,59% do total de periódicos.

Na análise dos resultados da distribuição da publicação por periódicos, nota-se que a *Accounting and Finance* e *Issues in Accounting Education* publicaram maior número de artigos que se referiram ao tema de pesquisa, com 7 artigos cada, representando 9,22%. Na sequência, tem-se os periódicos *Corporate Ownership and Control* e *Journal of Accounting, Auditing and Finance* com 6 publicações. Dos 152 artigos analisados, 13 tiveram 2 publicações e 57 tiveram somente 1 publicação em periódicos, o que ressalta a incipiência do tema nos periódicos que formam a amostra investigada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo analisar as principais características da produção intelectual no contexto nacional e internacional relacionadas às práticas contábeis da redução ao valor recuperável dos ativos.

Para atingir o objetivo da pesquisa, foi realizada uma análise bibliométrica, onde foram analisados os artigos publicados em periódicos nacionais (Spell e Ebsco) e internacionais (Scopus e ScienceDirect), obtendo-se dessa forma uma amostra de 152 artigos, com recorte temporal dos anos de 1996 a 2016.

Os resultados quanto a distribuição da amostra por ano, indica o crescimento contínuo das produções, principalmente entre os anos de 2009 e 2016. Quanto a nacionalidade dos periódicos, os resultados demonstram que Estados Unidos (22,37%) e Brasil (20,39%) foram os países que tiveram maior quantidade de publicações relacionados aos temas da pesquisa.

Em relação a rede de coautorias entre as instituições, as instituições que apresentaram a maior participação nas publicações foram: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), com 5 artigos; Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB), University Utara Malaysia (Malaysia) e Wayne State University (United States), com 4 artigos; Universidade de Brasília (UNB), The University of Sydney (Australia), National Taiwan University, Brock University (Canadá), DePaul University (United States), com 3 publicações cada.

Analisando a quantidade de autores por artigo, a pesquisa aponta que a maioria dos artigos publicados contaram com 3 autores (36,84%), seguido pelos artigos que tiveram 2 autores (34,21%), representando 71,05% do total dos artigos da amostra. Considerando a produtividade por autor, os resultados mostram que a frequência de autores com 1 artigo publicado representa 91,02%, seguido de autores com 2 publicações (7,78%), representando 98,80% do total.

Verificando a rede de coautoria entre os autores, a pesquisa demonstra que na análise individual de produção científica constatou-se um total de 334 pesquisadores, onde os autores com maior participação nas publicações foram Borba J. A. (5 artigos), Souza, M. M. (4 artigos) Godfrey, J. M. e Paugam, L. (3 artigos).

Os resultados relacionados a quantidade de citações por artigo, sendo no total de 3.112 citações, demonstram que a pesquisa de Hayn e Hughes (2006) publicada no periódico *Journal of Accounting, Auditing and Finance* recebeu 274 citações, seguido pelo artigo de Ramanna e Watts (2012), publicado no periódico *Review of Accounting Studies* com 261 citações.

Na análise dos resultados da distribuição da publicação por periódicos nota-se que a *Accounting and Finance e Issues in Accounting Education* tiveram maior número de artigos publicados em seus periódicos que se referiram ao tema de pesquisa, com um total de 7 artigos cada, representando 9,22%.

Diante dos resultados, conclui-se que as pesquisas relacionadas ao tema redução ao valor recuperável de ativos podem ser consideradas recentes, com maior abordagem no período de 2009 a 2016. A maior presença de pesquisas foi produzida nos Estados Unidos e no Brasil, 71,05% do total dos artigos da amostra foram produzidos por 2 ou 3 autores e maioria dos artigos foram publicados em periódicos internacionais.

O estudo aponta para a oportunidade de outras investigações, a exemplo de uma análise qualitativa que viabilize a revisão bibliográfica a respeito da efetiva aplicação dos pressupostos da redução do valor recuperável do ativo e dos níveis de evidenciação que as empresas apresentam em seus relatórios.

REFERÊNCIAS

ALVARENGA, L. **Bibliometria e arqueologia do saber de Michel Foucault: traços de identidade teórico-metodológica.** Ciência da Informação. 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010019651998000300002&lng=pt&nrm=iso&-tlng=pt>. Acesso em: 18 mai. 2017.

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, C. A. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, v. 12, n. 1, 2007.

ASSAF NETO, A. **Finanças corporativas e valor.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <www.normaslegais.com.br/legislação/lei11638_2007.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

BORBA, J.A.; ZANDONAI, F. O que dizem os achados das pesquisas empíricas sobre o teste de *impairment*: Uma análise dos *Journals* em Língua Inglesa. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v 12 n. 1, p. 24 – 34, 2009.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01: Redução ao Valor recuperável de Ativos.** Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2005.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016.

FERRARI, E. L. **Contabilidade geral: teoria e 1.000 questões.** Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUEDES, V. LS; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. **Encontro Nacional de Ciência da Informação**, v. 6, p. 1-18, 2005.

HANNEMAN, R. A.; RIDDLE, M. **Introduction to Social Network Methods**. Riverside: University of Califórnia, 2005. Disponível em: <[Http://faculty.ucr.edu/~hanneman/nettext/index.html](http://faculty.ucr.edu/~hanneman/nettext/index.html)>. Acesso em: 27fev. 2017.

HENDRIKSEN S. E.; VAN BREDA M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável as demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO JUNIOR, C.; SOUZA, M. T. S.; PARISOTTO, I. R. D. S.; PALMISANO, A. As Leis da Bibliometria em Diferentes Bases de Dados Científicos. **Revista de Ciências da Administração**, v. 18, n. 44, p. 111-123, 2016.

MARDINI, C. E.F; KRONBAUER, C. A. Normas Internacionais de Contabilidade: um estudo bibliométrico sobre *impairment test* na produção científica em periódicos nacionais no Período de 2011 A 2015. **Revista de Contabilidade Dom Alberto Santa Cruz do Sul**, v. 1, n. 8, 2015.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 16. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAZZIONI, S.; POLITELO, L.; M., W. J.; KLANN, R. C. Fatores determinantes na evidenciação da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) em empresas listadas na Bm&fbovespa. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos** · 1(4):276-291. Dez. 2014.

MAZZIONI, S.; DI DOMENICO D.; CUNHA, P. R. Inovação e Desempenho Financeiro: Produção Intelectual em Periódicos Internacionais. **Gestão Contemporânea**, Porto Alegre, n. 16, jul./dez. 2014

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do *impairment test*. In: 6º Congresso de Controladoria e Contabilidade, 2006, São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2006.

REINA, S. G.; VAROLO, F. A. de Q.; GOZER, I. C. Normas internacionais de contabilidade: um estudo bibliométrico nos periódicos contábeis classificados na qualis CAPES. **Revista Ciências Empresariais UNIPAR**, v. 12, n. 1, p. 131- 152, jan./jun. 2011.

RIBEIRO, H. C. M. Produção Acadêmica do Tem “Lei 11.638/07” Divulgada em Periódicos Nacionais da Área Contábil entre os Anos de 2008 a 2014. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 65, p. 51-66, jan./abr. 2016.

RICHARDSON, R. J. 1999. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed., São Paulo, Atlas.

SAES. S.G. **Estudo bibliométrico das publicações em economia da saúde, no Brasil 1989-1998**.115 f. Dissertação (Mestrado de Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em

Administração, Serviços de Saúde, Faculdade de Saúde Pública Universidade de São Paulo, 2000.

SILVA, C. A.; T; TRISTÃO, G. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 2008.

URBIZAGASTEGUI, R. A produtividade dos autores sobre a Lei de Lotka. **Ciência da Informação**, v. 37, n. 2, p. 87-102, maio/ago. 2008.

VANTI, N. A. P. Da Bibliometria à Webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Revista Ciência da Informação**, v. 31, n. 2, p. 152- 162. 2002. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/ci/v31n2/12918>>. Acesso em: 5 set. 2016.

VICECONTI, P.; NEVES, S. **Contabilidade Avançada e a análise das demonstrações financeiras**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FUNÇÕES DO *CONTROLLER*: UM ESTUDO SOBRE AS EXIGÊNCIAS PARA CONTRATAÇÃO NO BRASIL

Denise Rose Bracht Fank

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ

denisefank@unochapeco.edu.br

Rodney Wernke

Doutor em Engenharia de Produção - UNOCHAPECÓ

rodneywernkel@hotmail.com

Antônio Zanin

Doutor em Engenharia de Produção - UNOCHAPECÓ

zanin@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo tem por objetivo identificar as características exigidas para a contratação de *controllers* nas ofertas de vagas divulgadas pelas maiores empresas de recrutamento e seleção em recursos humanos no Brasil. Para tanto, foram consultados sete sites que anunciam vagas para a controladoria, o que resultou num total de 603 anúncios. As vagas anunciadas foram classificadas nas perspectivas parceiro de negócios, contador de feijão e múltiplas funções. Os resultados mostram que não existe uma predominância absoluta de uma perspectiva, pois contador de feijão e múltiplas funções tiveram pouca diferença do total de vagas anunciadas, com 38,81% e 35,99% respectivamente. Em relação aos cargos ofertados, o cargo de analista de controladoria representou 52,57% do total de anúncios, seguido do cargo de *Controller* (35,49%) e de auxiliar de controladoria (com apenas 11,94% do total de vagas anunciadas). Quanto à frequência da demanda das atividades a executar mencionadas nos anúncios de vagas para a controladoria no Brasil, os resultados mostram que o profissional vai atuar no orçamento (*budget*), na elaboração de relatórios gerenciais e financeiros, rotinas contábeis, funções financeiras, condução das áreas de controladoria e no planejamento estratégico. Dessa forma, percebe-se que as funções mais demandadas estão enquadradas nas perspectivas de múltiplas funções e contador de feijão, não havendo predominância significativa de nenhuma perspectiva.

Palavras-chave: Controladoria; Funções do *Controller*; Perspectivas.

1 INTRODUÇÃO

O surgimento da palavra *comptroller*, segundo Jackson (1949) e Anthony e Govindarajan (2002), pode ser atribuído a um erro etimológico ocorrido no século XV, quando a palavra francesa *compter* (contar) teria sido utilizada como base para a grafia do termo.

Quanto à atividade em si, Heckert e Wilson (1963) asseveram que o *controller* é o chefe contábil responsável pela supervisão e manutenção dos registros financeiros formais da empresa, mas deve se preocupar com contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos, seguros e estatísticas. Por sua vez, Peters (2004, p. 2) destaca a importância desse profissional enfatizando que o *controller* “é uma figura essencial na responsabilidade econômica do gestor, ao dar condições efetivas de gerenciamento e monitoramento econômico da sociedade, e nas ações internas ou externas a ela – que afetam o *status* econômico desta sociedade”. Conforme Horváth, (2006), a primeira empresa a tornar formal a posição de *controller* foi a *General Electric Company*, em 1892.

Vargas e Borinelli (2016, p. 1) defendem que a “controladoria tem como missão garantir a continuidade da empresa assegurando um bom desempenho”. Para tanto, a “controladoria utiliza algumas práticas, que também são denominadas de artefatos, ferramentas e ou técnicas, que podem contribuir para um adequado desempenho econômico”. Além disso, Borinelli (2006) salienta que a controladoria é um conjunto de funções responsáveis pelo controle do processo de gestão e pela geração e provimento de informações de natureza operacional, econômica, financeira e patrimonial utilizadas para a tomada de decisões.

Quanto às funções atribuíveis aos *controllers*, diversos estudos (OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2002; SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001; CALIJURI; SANTOS; SANTOS, 2005; BORINELLI, 2006; HORVÁTH, 2006; PELEIAS; GUIMARÃES; SILVA; ORNELAS, 2008; LUNKES; SCHNORRENBERGER; GASPARETTO; VICENTE, 2009; ARAÚJO; CALLADO; CAVALCANTI, 2014; GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014; DEGENHART; VOGT; LAVARDA, 2015; FIIRST; PAMPLONA; LAVARDA; ZONATTO, 2015) elencam as atividades relacionadas com as funções do *controller* e o respectivo perfil profissional exigido pelas empresas.

Contudo, o crescimento da internacionalização dos mercados e o aumento da complexidade dos negócios vêm estimulando a necessidade de expandir a controladoria dentro das organizações para ajudar os gestores no planejamento, execução e controle das atividades. Nesse rumo, as exigências das empresas para a contratação de profissionais para tal cargo podem ser desiguais e levar em consideração fatores como tipo e tamanho da empresa, segmento de atuação ou localização geográfica. Nessa direção, considerou-se que seria interessante conhecer com maior profundidade as características que o mercado de trabalho vem exigindo dos postulantes ao cargo de *Controller* no Brasil. Por isso, nesta pesquisa se pretende obter resposta para a seguinte questão: quais são os requisitos para exigidos para as vagas anunciadas na área de controladoria pelas maiores empresas de recrutamento e seleção de recursos humanos no Brasil? Para tanto, foi estabelecido como objetivo identificar as características exigidas para a contratação de *controllers* nas ofertas de vagas divulgadas pelas maiores empresas de recrutamento e seleção em recursos humanos no Brasil.

Convém salientar que pesquisa com esse foco se justifica pela necessidade de verificar as funções requisitadas pelas empresas de recrutamento e seleção para o profissional conhecido como *controller*, com a finalidade de indicar possíveis alinhamentos das competências e o que as empresas estão exigindo de conhecimentos do *controller*, quer no âmbito da controladoria ou de outras áreas. Além disso, pode-se contribuir também para evidenciar a evolução ao longo dos anos das habilidades e competências necessários para que o profissional de controladoria possa ingressar no mercado de trabalho competitivo em condições de atender as necessidades dos usuários das informações contábeis no Brasil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A controladoria é descrita como um órgão administrativo que tem sua missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão de empresas (MOSIMANN; FISCH, 1999). Nesse rumo, Beuren (2002, p. 20) aduz que a controladoria surgiu com a finalidade de “realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados exigia, por parte dos acionistas e gestores, um controle central em relação aos departamentos e divisões”.

Acerca disso, Almeida, Parisi e Pereira (2001) comentam que com o fito de otimizar os resultados da empresa, a controladoria deveria ter como objetivos: promover a eficácia operacional; viabilizar a gestão econômica e promover a integração das áreas de responsabilidade. A controladoria tem a necessidade de acompanhar as mudanças no cenário de globalização dos mercados e, para isso, necessita aprimorar os controles visando o monitoramento dos riscos que podem intervir nas transações. Além disso, para Brito (2003) é

necessário fazer um acompanhamento e monitoramento das variáveis que podem impactar o negócio, que são regulamentadas pelo aspecto contábil e fiscal, tornando-as passíveis de serem identificadas, mensuradas e divulgadas de forma adequada aos seus usuários.

Por sua vez, Frezatti et al. (2009) definem que a controladoria é o setor da companhia que zela para que a mesma alcance a eficácia do seu processo de gestão, tanto para fins internos como externos, cuidando para os usuários tenham a sua disposição todas as informações necessárias para atingir os seus objetivos.

Entretanto, Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) defendem que apesar da controladoria ter evoluído e ajudado a contribuir na formulação de estratégias para o alcance dos objetivos das organizações, ainda não há um consenso sobre suas funções. A controladoria também representa para a organização o controle dos fatores de produção, com o fito de obter produtos e serviços apropriados e que tenham qualidade e custos razoáveis, servindo como instrumento para a tomada de decisões pelos gestores das organizações.

2.1 Funções do *Controller*

A cultura e os costumes das corporações interferem na definição da atividade da controladoria e do *controller*. Oliveira, Perez Jr e Silva, (2002) mencionam que para enfrentar os novos desafios o *controller* precisa desenvolver novas habilidades, além de ter conhecimento das práticas internacionais de negócios, destreza com controles orçamentários e planejamento estratégico. Além disso, o *controller* também deve ser um profissional com bom relacionamento e boas habilidades para conseguir vender suas ideias. Conforme Ricardino (2005), foi a partir da década de noventa que o *controller* aproximou-se às políticas e habilidades técnicas das atividades operacionais de empresas, com a finalidade de auxiliar os gestores no planejamento operacional, preservação e continuidade da empresa.

Brito (2003) pugna que o *controller* é quem deve projetar, implementar, coordenar e ter um sistema de informações que atenda de forma adequada às necessidades dos processos de planejamento, execução e controle das atividades da companhia. O mencionado autor defende também que as funções básicas da controladoria são: planejamento, controle, geração de relatórios, fazer a contabilidade e promover o relacionamento entre investidores, auditores e responsáveis pela área tributária, entre outras atividades.

Borinelli (2006) alega que as funções do *controller* compreendem as várias etapas do processo de gestão, divididas em planejamento, orçamento, execução, controle, tomada de medidas corretivas e avaliação de desempenho. Entretanto, Oro et al., (2009) destacaram que com a exigência de novas competências para o cargo, outros profissionais ganharam espaço ante à controladoria, como engenheiros, administradores, profissionais da área de sistemas, entre outros.

Por sua vez, Martin (2002) salienta que o *controller* é um contador por formação e entende que a controladoria deve ser vista como o ponto culminante da carreira do contador numa companhia. Contudo, ao buscar resposta para a pergunta “como os contadores podem se tornar *controllers*?”, constatou que no Brasil existem muitos obstáculos e um dos problemas é a visão dos empresários de que o contador é um profissional que se preocupa muito com a parte fiscal/tributária e, por isso, passa a ser considerado um especialista em tributação.

Nessa direção, o *controller* é responsável por atender as áreas da contabilidade geral, fiscal, patrimonial, planejamento, finanças e pelo desenvolvimento da instituição. Também tem a responsabilidade pela implementação de sistemas integrados específicos, sistemas personalizados e multiusuários, atendendo as áreas de auditoria interna, além de desenvolver, implementar e aperfeiçoar os controles internos, planos de formulários e vários outros. Assim, o *Controller* está ligado à alta administração de forma direta, funciona como filtro das informações geradas pelos setores da empresa e deve ser capaz de prever os problemas dos

vários departamentos da empresa e antecipar-se para propor soluções a respeito (CREPALDI, 2004).

Com o objetivo de buscar identificar do perfil ideal do *controller* brasileiro sob a perspectiva da literatura e entrevistas com profissionais e pesquisadores atuantes na área de controladoria, levando em consideração as necessidades do mercado atual, Maciel e Lima (2011) realizaram um estudo onde concluíram que o perfil necessário para atender as necessidades do mercado está ligado a algumas características: conhecimento de capital humano, capacidade de gerenciar pessoas, domínio de procedimentos de comunicação, espírito de liderança e domínio de línguas.

Porém, para Weber (2011) não há um consenso na literatura contábil acerca das tarefas do *controller*. Nessa direção, mencionou quatro estágios de desenvolvimento do *controller*: 1) a tarefa básica é informar aos gestores sobre assuntos econômicos e atividades realizadas dentro da empresa; 2) o *controller* precisa entregar a informação e assegurar que ela seja utilizada corretamente; 3) o *controller* deve influenciar o gestor a partir de uma opinião independente e 4) as tarefas são realizadas de forma pró ativa, onde o *controller* deve assumir o papel de gestor. Além disso, o referido autor classificou as funções do *controller* em dois grandes grupos: o “Contador de Feijão” (abrangendo as funções tradicionais e reativas) e em “Parceiro de Negócios” (focando em atitudes proativas), sendo que a referida divisão está delineada de forma detalhada no Quadro 1.

Quadro 1 - Funções do controller

Contador de Feijão	Parceiro de Negócios
<ul style="list-style-type: none"> - Sistema Contábil - Auditoria - Gerenciamento de Tributos - Planejamento e Elaboração do Orçamento - Execução do Orçamento - Controle Interno - Gestor de Custos - Controle do Orçamento - Fornecimento de Informações aos Gestores - Avaliação de Propostas de Investimentos - Controle Financeiro - Controle Interno - Avaliação Financeira - Outras. 	<ul style="list-style-type: none"> - Coordenação do Planejamento e Controle Estratégico (implementação e alinhamento estratégico). - Sistema de Informações (gerenciamento do conteúdo). - Gestão de Pessoas (gerenciamento do sistema de motivação/incentivos). - Proposição de Novos Investimentos - Mensuração e Avaliação de Desempenho - Sistema de Informações - Outras.

Fonte: Adaptado de Weber (2011).

O “Contador de Feijão” tem as funções de elaboração de relatórios contábeis, controle da demonstração do resultado do exercício, fluxo de caixa, balanços, controle de custos, fechamento de planilhas, contratos, validação e inclusão de dados no sistema, interpretação da legislação, organização de documentos, atuação no estudo de viabilidade financeira, controle orçamentário, entre outras. No caso do perfil “Parceiro de Negócios”, ao *controller* caberia exercer as funções de tomador de decisões dentro da organização, atuando mais proativamente e estrategicamente, apoiando a tomada de decisões do gestor (WEBER, 2011).

2.2 Estudos correlatos

Uma pesquisa realizada por Siqueira e Soltelinho (2001), feita no Jornal do Brasil a partir de 1960, constatou que o primeiro anúncio sobre a procura por um profissional *controller* foi em 1962 e, no mesmo ano, ainda houve três publicações à procura de profissionais de controladoria. O primeiro anúncio recrutava um profissional *controller* que tivesse conhecimento dos princípios contábeis americanos e da legislação brasileira da área tributária. O segundo anúncio não especificou informações sobre o cargo oferecido, de vez que somente

relatou que a contratante era uma empresa de grande porte da área da siderurgia e exigia que o candidato ao cargo fosse brasileiro ou naturalizado brasileiro. Já o terceiro anúncio estava à procura de um *assistant controller*, onde o anúncio evidenciava a necessidade de um assistente de controle com formação básica em contabilidade ou economia.

O estudo realizado por Fiirst et al., (2015) investigou o perfil do *controller* e sua evolução histórica no contexto brasileiro, baseando-se em anúncios do jornal “O Estado de São Paulo”, desde o primeiro indício da procura por profissionais da área até os dias atuais. Constataram que o primeiro anúncio à procura de *controller* é datado de 1945, sendo este uma exceção na época. Na década de 1970 houve procura mais relevante por *controllers* com perfil para atividades de técnico. Nos anos 2000 houve um aumento da procura por profissionais de controladoria, sendo a maior parte para desempenhar atividades de gestão, elevando a importância desses profissionais nas organizações, a exemplo do que está consolidado nos dias atuais no sentido de também apontar o *controller* como atuante na área gerencial. Outro achado deste artigo dava conta que o perfil comportamental do *controller* deveria ser de liderança, possuir formação em contabilidade, economia, administração ou engenharia, bem como pós-graduação e, em casos específicos, precisavam ter conhecimentos da língua inglesa e experiência em torno de cinco anos para corresponder ao que o mercado necessitava.

Calijuri, Santos e Santos (2005) estudaram acerca do perfil do *controller* no contexto organizacional brasileiro, utilizando-se da aplicação de questionário a respeito. Concluíram pela existência de um novo perfil na controladoria que, à época, priorizava profissionais que tinham uma sólida formação acadêmica, com espírito de liderança e que fossem flexíveis para as mudanças.

Peleias et al. (2008) investigaram o perfil profissiográfico do profissional de contabilidade requerido pelas empresas nos anúncios de empregos na região metropolitana de São Paulo (SP), onde conseguiram identificar e diferenciar tal perfil para os níveis hierárquicos. Ainda, os resultados do estudo demonstraram que as empresas buscavam profissionais da área contábil que possuíam outros conhecimentos e habilidades para trazer melhores contribuições para as organizações, ou seja, identificaram uma demanda por profissionais contábeis com perfil mais “ecletico” em vez de meramente “técnico contábil”.

Beuren, Bogoni e Fernandes (2008) analisaram a abordagem da controladoria nas dissertações dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis no Brasil, onde observaram como os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais da pesquisa de Borinelli (2006) eram considerados. Na análise dos dados sobre a perspectiva da controladoria e suas funções os resultados demonstraram que 73% estavam relacionados à gestão de informações, 69% à função contábil e 65% atuavam na função gerencial. Em seguida vinham as funções de custos (com 50%), controle interno (31%), proteção/controle do ativo (19%), gestão tributária (19%), controle de riscos 12% e outras funções (4%).

Com o intento de investigar o perfil de competência requerido pelo mercado brasileiro para o profissional de controladoria, Oro et al. (2009) realizaram uma pesquisa com base em 373 anúncios de oferta de vagas nos sites de recrutamento Catho, Manager e Michel Page. Concluíram que as vagas pleiteavam funções das áreas de contabilidade societária, financeira e gerencial, onde as funções mais predominantes foram as de contabilidade societária, conciliações, fechamento de contas, análise empresarial, contabilidade gerencial e custos empresariais. Percebe-se que o perfil predominantemente demandado era o do “contador de feijão”.

No mesmo ano foi feito um estudo sobre o papel dos *controllers* de gestão em Portugal, por Vicente et al., (2009), que aplicaram questionário aos gestores de 142 empresas utilizando-se da técnica univariada (frequências relativas, média, moda e mediana). Na sequência, realizaram um comparativo dos resultados das empresas portuguesas com os resultados obtidos no Reino Unido. Concluíram que o papel dos *controllers* de gestão era diferente do tradicional,

ou seja, em tempos passados os *controllers* de gestão eram vistos como controladores da *performance* financeira, enquanto na atualidade esse papel está mais concentrado na integração das variadas fontes de informação (no que diz respeito à natureza financeira e não financeira) e centram-se na gestão estratégica. Vicente et al. (2009, p. 68) aduzem que o papel da Contabilidade de Gestão passou da fase de servir os clientes internos, para serem parceiros de negócio e “os Contabilistas de Gestão do futuro têm de incluir nas suas capacidades não só as tradicionais áreas da contabilidade, mas também conhecimentos ao nível da microeconomia, gestão e finanças”.

Com o objetivo de identificar um conjunto de funções da controladoria em manuais e obras de referência nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, Lunkes et al. (2009) mediram a frequência das citações e relevância das suas contribuições, onde foram selecionadas dez obras e manuais de cada um dos países a serem estudados. Em seguida, com base no referencial teórico adotado, foi realizado um estudo buscando identificar, na perspectiva dos autores selecionados, as bases que definem as funções da controladoria. Os resultados mostram que as funções mais citadas são as de planejamento (87%) e controle (83%), demonstrando que o papel do *controller* possui um caráter proativo na organização. Evidenciaram também que a controladoria, ao longo do seu desenvolvimento, tem incorporado funções mais amplas e sistêmicas.

O estudo de Ferrari et al. (2013) visou identificar o perfil do *controller* em termos de funções e atribuições solicitadas pelas empresas no processo de recrutamento no mercado de trabalho, à luz dos estudos já desenvolvidos sobre o assunto. A pesquisa foi desenvolvida com base em informações divulgadas em anúncios no Painel Executivo da Revista Exame, nos anos 2005 a 2012. Os resultados revelam que as funções solicitadas que mais se destacam são o gerenciamento da contabilidade, o controle fiscal e tributário, o planejamento estratégico e os relatórios gerenciais. Quanto às competências, as que mais se destacaram foram visão global de mercado, dinamismo, liderança e proatividade. Além disso, os resultados apontam que a solicitação por profissionais com formação acadêmica em contabilidade tem diminuído, além de ter passado a ser exigido o domínio de uma segunda língua.

Quanto ao estudo realizado por Gomes, Souza e Lunkes (2014), este teve a intenção de identificar o perfil do *controller* solicitado por empresas brasileiras. Para tanto, analisaram 457 anúncios divulgados em cinco *sites* de recrutamento (Michael Page, Catho, Manager, Case Consulting e Hays Brasil). Na análise dos dados colhidos chegaram a resultados que demonstram que o mercado está à procura de *decontrollers* com formação em Ciências Contábeis (principalmente), que tenham conhecimentos em tecnologia da informação, sendo que o domínio no Excel foi o mais exigido, seguido do conhecimento em sistemas integrados Microsiga, Protheus e SAP e que dominem a contabilidade internacional. Os resultados referentes às funções exigidas diante dos níveis operacional, gerencial e estratégico evidenciam que a contábil é a predominante, sendo que as empresas nem sempre exigem as funções de planejamento e controle aos profissionais da controladoria.

Araújo, Callado e Cavalcanti (2014) realizaram pesquisa para identificar quais habilidades e competências são desenvolvidas em cursos de pós-graduação (*lato sensu*) com ênfase em controladoria, que estão relacionadas com o perfil contemplado na literatura para o profissional *controller*. A coleta dos dados foi por meio da aplicação de um questionário com estudantes de cursos pós-graduação de João Pessoa (PB). As competências que mais se destacaram foram as habilidades financeiras, de avaliação econômica, habilidades associadas à contabilidade e ao planejamento estratégico.

Schnorrenberger, Castro e Lunkes (2015) objetivaram analisar as funções solicitadas pelas empresas no Brasil e na Espanha na contratação de profissionais de controladoria/*controllers*. Os autores consultaram 10 sites que anunciam vagas de *controller* e esta busca resultou numa amostra de 454 anúncios no Brasil e 191 na Espanha, totalizando 645

vagas de emprego. Essas vagas foram classificadas em três perspectivas, as quais são parceiro de negócios, contador de feijão e múltiplas funções. Os resultados indicaram que o Brasil não possui um perfil de profissional da controladoria bem definido, sendo que as funções do “contador de feijão” e “parceiro de negócios” são igualmente demandadas nas vagas oferecidas e que predomina a demanda por profissionais capazes de atuar em “múltiplas funções”. Os resultados na Espanha mostram que o perfil do profissional da controladoria está mais bem definido, pois indicam que as funções de maior destaque estão relacionadas ao “parceiro de negócios”, sendo limitada a solicitação de vagas para os perfis de “múltiplas funções” e, principalmente, do “contador de feijão”.

O estudo de Wiggers, Souza e Lunkes (2015) teve como objetivo identificar as funções solicitadas pelas empresas na contratação de *controllers* e sua relação com o salário e a formação acadêmica. Os autores analisaram 213 anúncios de emprego, divulgados em cinco sites que abrangem mais de 80% do mercado de recrutamento dos profissionais de controladoria: Michael Page, Catho, Manager, Case Consulting e Hays Brasil. As vagas foram classificadas por tipo de função (contador de feijão, parceiro de negócios e múltiplas funções). Os resultados demonstram que 90% das vagas de *controller* oferecem salário de até R\$ 10.000,00 e predominantemente são solicitadas funções do contador de feijão e formação em Ciências Contábeis, Administração e Economia. Ainda conforme os resultados, o *controller* do tipo contador de feijão, que possui papel mais estático e focado em atribuições mais técnicas, geralmente recebe salários mais baixos se comparado ao parceiro de negócios, que tem função estratégica e participação na tomada de decisão das empresas. Mas, os resultados evidenciam que as funções do parceiro de negócios ainda não estão consolidadas nas empresas brasileiras.

Por último, Degenhart, Vogt e Lavarda (2015) pretenderam identificar as habilidades e competências do *controller* na percepção de alunos de pós-graduação em controladoria. A coleta de dados foi feita por meio de aplicação de um questionário nos meses de setembro e outubro de 2014. Os “achados” da pesquisa apontam que quanto maior for a perspectiva por aumento salarial, maior é a visão ampla e crítica das operações e a capacidade de implementar novas ideias e projetos e, menor será a responsabilidade por conhecimentos de finanças, contabilidade geral, de custos, habilidades de liderança e trabalho em equipe e proatividade (DEGENHART; VOGT; LAVARDA, 2015).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação aos aspectos metodológicos esta pesquisa pode ser classificada como “descritiva”. Para Oliveira (1997, p. 114), essa categoria abrange “um tipo de estudo que permite ao pesquisador a obtenção de uma melhor compreensão do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam determinado fenômeno”.

Quanto à abordagem, esta se caracteriza como “qualitativa”. Para Richardson (2011, p. 90) pesquisa qualitativa conceitua-se como “a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentados pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos”. Quanto aos procedimentos a pesquisa é classificável como documental, pois são analisados os anúncios de empresas especializadas para recrutamento de *controllers* para identificar quais são os perfis exigidos para este tipo de profissional no âmbito das firmas abrangidas. Nesse sentido, Martins e Theóphilo (2009) mencionam que a pesquisa documental consiste na busca de materiais primários que serão codificados pelo próprio autor.

Quanto aos dados a coligir, estes foram coletados em anúncios de emprego publicados no Brasil nos sites das empresas de recrutamento em dezembro de 2016. Para tanto, foram selecionadas as seguintes agências: Michael Page, Catho, Case Consulting, Manager, Page Personnel, Robert Half e Hays Brasil. As vagas anunciadas foram selecionadas utilizando nas buscas as palavras ou expressões “*Controller*”, “auxiliar de controladoria” e “analista de

controladoria”. Essas palavras foram utilizadas nas buscas das vagas nos anúncios por terem sido utilizados também em estudos anteriores, tais como Wiggers, Souza e Lunkes (2015) e Schnorrenberger, Castro e Lunkes (2015). Ainda nesse sentido, utilizou-se a estrutura de Weber (2011) que classificou as funções do *controller* em dois grandes grupos: “contador de feijão” e “parceiros de negócios”. Em alguns casos, quando as funções ficavam em meio às duas classificações, optou-se por classificá-las numa terceira categoria denominada de “múltiplas funções”.

No grupo “contador de feijão” foram classificadas as vagas que incluíam a solicitação dos seguintes perfis de conhecimento: Sistema Contábil, Auditoria, Gerenciamento de Tributos, Planejamento e Elaboração do Orçamento, Execução do Orçamento, Controle Interno, Gestor de Custos, Controle do Orçamento, Fornecimento de Informações aos Gestores, Avaliação de Propostas de Investimentos, Controle Financeiro, Controle Interno e Avaliação Financeira, entre outras. Na perspectiva de “parceiro de negócios” foram classificadas as características que tenham participação na tomada de decisões da empresa de forma mais ativa, ou seja, que priorizem funções como: Coordenação do Planejamento e Controle, Estratégico (Implementação e alinhamento estratégico), Sistema de Informações (gerenciamento do conteúdo), Gestão de Pessoas (Gerenciamento do sistema de Motivação/incentivos), Proposição de Novos Investimentos, Mensuração e Avaliação de Desempenho, Sistema de Informações, entre outras. Ainda, na terceira categoria (“múltiplas funções”) foram classificados os anúncios que contemplavam as duas funções anteriormente citadas, de forma concomitante.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Tabela 1 apresenta as vagas anunciadas para a *controller* nas principais agências de emprego, segregadas nas perspectivas de parceiro de negócios, contador de feijão e múltiplas funções.

Tabela 1: Perspectivas dos cargos anunciados nos sites das agências de emprego no Brasil

Sites	Parceiro de Negócios		Contador de Feijão		Múltiplas Funções		Total Geral	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Case Consulting	34	22,37	36	15,38	39	17,97	109	18,08
Catho	50	32,89	120	51,28	66	30,41	236	39,14
Hays Brasil Manager	4	2,63	1	0,43	3	1,38	8	1,33
Online	57	37,50	73	31,20	90	41,47	220	36,48
Michael Page	1	0,66	3	1,28	7	3,23	11	1,82
Page Personnel	0	0,00	0	0,00	6	2,76	6	1,00
Robert Half	6	3,95	1	0,43	6	2,76	13	2,16
Total	152	100	234	100	217	100	603	100

Fonte: dados da pesquisa.

Na Catho, agência com maior número de vagas divulgadas, o cargo de “analista de controladoria” respondeu por 60,61% das vagas da perspectiva “múltiplas funções”, metade das vagas no âmbito da categoria “parceiro de negócios” e 44,17% no caso da classe “contador de feijão”. No caso do cargo de “*Controller*”, nessa mesma empresa o número de vagas anunciadas era de 50%, 37,50% e 28,79% respectivamente para as classificações de “parceiro de negócios”, “contador de feijão” e “múltiplas funções”.

No que concerne à realidade da Manager Online, concluiu-se que o emprego de “analista de controladoria” foi o que mais vagas tinha à disposição: 53 para o perfil de “parceiro de negócios”, 25 para a característica de “contador de feijão” e 62 no caso de “múltiplas funções”.

Em relação à agência Case Consulting, o cargo de *controller* foi aquele com maior número de vagas nas três categorias: 17 vagas com características de “parceiro de negócios”, 13 empregos na classe “contador de feijão” e 21 oportunidades em termos de “múltiplas funções”.

As outras agências pesquisadas (Hays Brasil, Michael Page, Page Personnel, Robert Half) foram responsáveis por 38 vagas, cuja participação foi de 57,89%, 28,95% e 13,16% respectivamente nas categorias “múltiplas funções”, “parceiro de negócios” e “contador de feijão”. Em relação aos cargos, o *controller* representou 81,82% e 100% das vagas anunciadas nos grupos “parceiro de negócios” e “contador de feijão”, enquanto que para o cargo de analista de controladoria cerca de 54,55% das vagas se enquadravam no âmbito de “múltiplas funções”.

Além disso, ao consolidar os dados mencionados se chegou ao resumo exposto na Tabela 2, que mostra o total de vagas na área de Controladoria ofertadas no Brasil no mês de dezembro de 2016.

Tabela 2: Vagas anunciadas para a área de controladoria por agência de emprego no Brasil

Cargos	Case Consulting		Catho		Manager Online		Outros		Total Geral	
	Quant	%	Quant	%	Quant	%	Quant	%	Quant	%
<i>Controller</i>	17	50,00	25	50,00	3	5,26	9	81,82	54	35,53
Auxiliar de Controladoria	0	0,00	0	0,00	1	1,75	1	9,09	2	1,32
Analista de Controladoria	17	50,00	25	50,00	53	92,98	1	9,09	96	63,16
Total Parceiro de Negócios	34	100	50	100	57	100	11	100	152	100
<i>Controller</i>	13	36,11	45	37,50	30	41,10	5	100,0	93	39,74
Auxiliar de Controladoria	10	27,78	22	18,33	18	24,66	0	0,00	50	21,37
Analista de Controladoria	13	36,11	53	44,17	25	34,25	0	0,00	91	38,89
Total Contador de Feijão	36	100	120	100	73	100	5	100	234	100
<i>Controller</i>	21	53,85	19	28,79	17	18,89	10	45,45	67	30,88
Auxiliar de Controladoria	2	5,13	7	10,61	11	12,22	0	0,00	20	9,22
Analista de Controladoria	16	41,03	40	60,61	62	68,89	12	54,55	130	59,91
Total Múltiplas Funções	39	100	66	100	90	100	22	100	217	100

Fonte: dados da pesquisa.

No que concerne aos resultados da Tabela 2 percebe-se que do total de 603 vagas anunciadas para a controladoria no Brasil, as agências Catho e Manager Online apresentaram 456 vagas anunciadas, representando 75,62%. Na agência Catho a função analista de controladoria nas três perspectivas apareceu com a maioria das vagas anunciadas, com destaque para a perspectiva múltiplas funções, com 60,61% do total de anúncios. Na agência Manager Online a função analista de controladoria também corresponde à maioria das vagas oferecidas, com destaque para a perspectiva parceiros de negócios, que representou 92,98% do total. Já na agência Case Consulting a função *controller* respondeu pela maioria das vagas anunciadas nas três perspectivas, com destaque na de múltiplas funções, representando 53,85% do total de anúncios.

A Tabela 3 mostra uma síntese com o total de vagas anunciadas por função da área de controladoria nos sites abrangidos pelo estudo.

Tabela 3: Vagas anunciadas por função da área de controladoria

Funções anunciadas	Quant.	%
<i>Controller</i>	214	35,49
Auxiliar de Controladoria	72	11,94
Analista de Controladoria	317	52,57
Total	603	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme exposto na Tabela 3, do total de 603 vagas anunciadas, a função “Analista de controladoria” representou 52,57% do total, seguida da função “*Controller*” (35,49%) e, posteriormente, pela função “Auxiliar de controladoria” (11,94% do total de vagas anunciadas).

A Tabela 4 mostra a quantidade de vezes que cada atividade foi demandada nos anúncios de vagas para a controladoria.

Tabela 4: Atividades a serem executadas nas vagas anunciadas

Atividade	Quantidade	Predominância
Administração de impostos	42	6,97
Análise de contratos	3	0,50
Análise e avaliação econômica	47	7,79
Atualizar e manter o sistema de gestão da empresa	20	3,32
Auditoria	57	9,45
Condução das áreas da controladoria	102	16,92
Controle de desempenho	1	0,17
Controle de gestão	48	7,96
Controle de estoque	1	0,17
Coordenação	6	1,00
Desenvolvimento e apuração de indicadores	61	10,12
Desenvolvimento pessoal	13	2,16
Fluxo de caixa	93	15,42
Forecast (Previsão orçamentária)	67	11,11
Funções financeiras	107	17,74
Gestão de custos	96	15,92
Investimentos	5	0,83
Novos projetos	28	4,64
Orçamento (Budget)	259	42,95
Plano de negócios	20	3,32
Planejamento estratégico	101	16,75
Relatórios gerenciais e financeiros	200	33,17
Rotinas contábeis	159	26,37

Fonte: dados da pesquisa.

A descrição na Tabela 4 reproduz o número de vezes que determinada atividade a ser executada pelos pretendentes as 603 vagas anunciadas (somando-se os cargos de *Controller*, auxiliar de controladoria e analista de controladoria) foi mencionada (coluna 2) e a respectiva frequência percentual (coluna 3) desse total de anúncios abrangidos pelo estudo. Como uma atividade poderia ser citada em mais de um anúncio, os percentuais da última coluna não somam 100%, pois se referem à frequência com que aparecem nos anúncios abrangidos.

Averiguou-se que preponderaram as menções relacionadas com orçamento/*budget* (presentes em 42,95% dos anúncios), relatórios gerenciais e financeiros (em 33,17% das ofertas), rotinas contábeis (em 26,37%), funções financeiras (17,74%), condução das áreas de controladoria (16,62%), planejamento estratégico (16,75%), gestão de custos (15,92%), fluxo de caixa (15,42%), previsão orçamentária/*forecast* (11,11%) e desenvolvimento e apuração de indicadores (10,12%). Além destas, outras treze atividades foram mencionadas, mas não estiveram presentes nem em 10% das publicações sobre os empregos em tela.

Os resultados se assemelham aos obtidos por Schnorrenberger, Castro e Lunkes (2015) apenas em relação às atividades denominadas de “funções financeiras” e “rotinas contábeis”, em termos das mais citadas. Porém, divergem nas demais atribuições, uma vez que entre os “achados” do referido artigo constavam a “elaboração de relatórios e interpretação”, o “controle” e a “análise e avaliação econômica”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo identificar as características exigidas para a contratação de *controllers* nas ofertas de vagas divulgadas pelas maiores empresas de recrutamento e seleção em recursos humanos no Brasil. Nessa direção, os resultados apontam que não existe uma predominância absoluta de uma perspectiva, pois “contador de feijão” e “múltiplas funções” tiveram pouca diferença no total de vagas anunciadas. Ou seja, das 603 vagas anunciadas para a controladoria no Brasil, percebe-se que a perspectiva “contador de feijão” representou 38,81%, seguido pela categoria “múltiplas funções” com 35,99% e “parceiro de negócios” com 25,21%. Conforme Weber (2011), o “contador de feijão” abrange as funções tradicionais e reativas, como organizar o sistema contábil, auditoria, gerenciamento de tributos, planejamento e elaboração do orçamento, gestão de custos, fornecimento de informações aos gestores, avaliação de investimentos, avaliação e controle financeiro, entre outras.

Em relação aos cargos pesquisados, analista de controladoria representou 52,57% do total de anúncios, seguido do cargo de *Controller* (35,49%) e do cargo de auxiliar de controladoria com a menor quantidade de anúncios de vagas, representando 11,94% do total. Quanto à frequência da demanda das funções solicitadas nos anúncios de vagas para a controladoria no Brasil, os resultados mostram que o profissional vai atuar no orçamento (*budget*), na elaboração de relatórios gerenciais e financeiros, rotinas contábeis, funções financeiras, condução das áreas de controladoria e no planejamento estratégico.

Como possíveis contribuições do estudo, considera-se que o aspecto mais relevante está ligado à evidência da realidade recente (dezembro/2016) sobre as (i) atividades a serem executadas pelos profissionais da controladoria no Brasil nas vagas anunciadas no período; (ii) as perspectivas relacionadas aos cargos ofertados (contador de feijão, parceiro de negócios ou múltiplas funções) e (iii) os tipos de vagas oferecidas nesses anúncios. Os resultados evidenciados foram comparados com outros estudos (FIIRST et al., 2015; LUNKES et al., 2009; FERRARI et al., 2013; ARAÚJO; CALLADO; CAVALCANTI, 2014; DEGENHART; VOGT; LAVARDA, 2015; WIGGERS; SOUZA; LUNKES, 2015) que apontam aspectos semelhantes, especialmente no que concerne às atividades de “Orçamento/*budget*”, “Relatórios gerenciais e financeiros”, “Rotinas contábeis” e “Funções financeiras”, que foram as mais demandadas na área da controladoria nesses estudos.

Como limitações do estudo é conveniente citar que para o desenvolvimento deste foram utilizadas palavras-chave para selecionar os anúncios enquadráveis nas características escolhidas de modo a delimitar a pesquisa por intermédio da busca nos sites das agências de emprego abrangidas. Portanto, eventualmente algum anúncio pode não ter sido capturado por meio dos termos de busca selecionados. O segundo limitador aventado nessa pesquisa está relacionado com o fato de terem sido utilizadas somente as principais empresas que anunciam vagas de emprego na área da controladoria no Brasil, mas podem existir outras instituições de recrutamento que não foram observadas nesse trabalho. O último fator que limita o estudo refere-se ao período em que foram coletados os dados, pois os resultados se restringem às vagas anunciadas em dezembro de 2016 e podem sofrer impactos de contextos econômicos, da época do ano etc.

Para futuras pesquisas recomenda-se ampliar o estudo para abranger outros países do Mercosul ou continentes, bem como considerar outras variáveis de pesquisa (como formação exigida, experiência anterior na função, faixas salariais, benefícios ofertados etc.), ou segregar resultados por tipo de empresa (indústria *versus* comércio, por exemplo).

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, J. G. R.; CALLADO, A. L. C.; CAVALCANTI, B. S. B. Habilidades e Competências do Controller: um Estudo com Alunos de Cursos de Pós-graduação em Controladoria. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis, v. 13, n. 38, p.52-64, jan./abr. 2014.

BEUREN, I. M. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, I.; BORGONI, N.; FERNANDES, L. Análise da Abordagem da Controladoria em Dissertações dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 10, n. 28, p. 249-263, 2008. Disponível em: <<https://rbgn.fecap.br/RBGN/article/view/195/400>>. Acesso em: 07 dez. 2016.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<file:///D:/Users/User/Downloads/Tesemarcioborinelli.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2016.

BRITO, O. S. **Controladoria de risco – retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B.; SANTOS, R. F. Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro. In: IX Congresso Internacional de Custos. 2015. **Anais...** Florianópolis, SC, 2005. Disponível em: <<file:///D:/Users/User/Downloads/2102-2102-1-PB.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2016.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

DEGENHART, L.; VOGT, M.; LAVARDA, C. E. F. Relação entre as Motivações, as habilidades e competências do Controller na percepção de alunos de pós-graduação em controladoria. XII CONTECSI - International Conference on Information Systems and Technology Management. 2015. **Anais...** São Paulo, SP, 2015. Disponível em: <<http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/12CONTECSI/paper/view/2504/2271>>. Acesso em: 16 nov. 2016.

FERRARI, M. J.; CUNHA, L. C.; LUNKES, R. J.; BORGERT, A. O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho nacional. **Revista de Informação Contábil**, v. 7, n. 3, p. 25-50, 2013. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/293/334>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

FIIRST, C.; PAMPLONA, E.; LAVARDA, C. E. F.; ZONATTO, V. C. S. Perfil do Controller e a Evolução Histórica da Profissão no Contexto Brasileiro. In: VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ, 2015. Disponível em: <<http://adcont.net/index.php/adcont/adcont2015/paper/viewFile/1590/402>>. Acesso em: 27 out. 2016.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, C. V.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras. **Revista de Globalizacion, Competitividad y Gobernabilidad**, v. 8, n. 1, p. 34-50, 2014. Disponível em: <<https://gcg.universia.net/article/view/461/estudio-perfil-profesional-contraloria-buscada-empresas-brasilenas->>. Acesso em: 04 nov. 2016.

HECKERT, J. B.; WILLSON, J. D. **Controllership**. New York: Ronald Press, 1963.

HORVÁTH, P. **Controlling**. 10^a ed. Munchen: Verlag Vahlen, 2006.

JACKSON, J. H. **The comptroller: his function and organization**. Cambridge: Mass, 1949.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez. 2010.

LUNKES, R. J., SCHNORRENBERGER, D., GASPARETTO, V.; VICENTE, E. Considerações sobre as Funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/995/1091>>. Acesso em: 04 nov. 2016.

MACIEL, L. F.; LIMA, R. A. O perfil ideal do controller nas condições que se apresentam o mercado de trabalho no Brasil. **Anais... XV Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e XI Encontro Latino Americano de Pós-Graduação**, 2011, Paraíba, PB, Brasil.

MARTIN, N. C. Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI– FEA - USP**, São Paulo, n. 28 p. 7-28, jan/abr. 2002. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34065/36797>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

MARTINS, G. de A., THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2^a ed. São Paulo: Atlas.2009.

MOSIMANN, C. L.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração da empresa**. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira. 1997.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ, J.; SILVA, J. H.; SANTOS C. A. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

ORO, I. M.; CARPES, A. M. S.; DITTADI, J. R.; BENOIT, A. D. O perfil do profissional de controladoria sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro. **Pensar Contábil**, Vol. 11, No 44

2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/75>> Acesso em: 02 jun. 2017.

PELEIAS, I. R.; GUIMARÃES, P. C.; SILVA, D.; ORNELAS, M. M. G. Identificação do perfil profissiográfico do profissional da contabilidade requerido pelas empresas, em anúncios de emprego na região metropolitana de São Paulo. **Base - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 5, n. 12, p. 131-141, maio/ago. 2008. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/5183>>. Acesso em: 04 nov. 2016.

PETERS, M. R. S. **Controladoria internacional**. São Paulo: DVS Editora, 2004.

RICARDINO, A. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2011.

SCHNORRENBERGER, D.; CASTRO, G. K.; LUNKES, R. J. Perspectivas profissionais do controller no Brasil e Espanha. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos. 2015. **Anais...** Foz do Iguaçu, PR, 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4024/4025>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

SIQUEIRA J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 12, n. 27, p. 66-77, 2001. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34062/36794>>. Acesso em: 28 out. 2016.

VARGAS, S. B.; BORINELLI, M. L. Práticas de Controladoria adotadas por empresas sob regulação governamental. In: X Congresso ANPCONT. 2016. **Anais...** Ribeirão Preto, SP. 2016. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/x/anais/artigo/ccg-263-praticas-de-controladoria-adotadas-por-empresas-sob-regulacao-governamental>>. Acesso em: 28 out. 2016.

VICENTE, C. S; MAJOR, M. J.; PINTO J. C.; SARDINHA J. Estudo do papel dos Controllers de Gestão em Portugal. **Rev. Portuguesa e Brasileira de Gestão**, Lisboa, v. 8, n. 3, p. 66-79, jul. 2009.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, v. 22, n. 1, p. 25-46, 2011.

WIGGERS, N.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. Controller: Estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. In: IX Congresso ANPCONT. 2015. **Anais...** Curitiba, PR, 2015. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/artigo/ccg-004-controller-estudo-sobre-a-relacao-entre-funcoes-salario-e-formacao-academica>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA CONTROLADORIA SOBRE AS FUNÇÕES EXERCIDAS: UMA ANÁLISE EM ENTIDADES COOPERATIVAS

Dhiane Regieli Schwartz

Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ

dhiane@unochapeco.edu.br

Silvana Dalmutt Krüger

Doutoranda em Contabilidade – UFSC

silvanak@unochapeco.edu.br

Sérgio Murilo Petri

Doutor em Engenharia de Produção

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

smpetri@gmail.com

Alcindo Cipriano Mendes

Doutorando em Ciências Contábeis

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

alcindo.ufv@gmail.com

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo analisar as funções exercidas pelo setor de controladoria em organizações cooperativas da região oeste do estado de Santa Catarina sob a ótica dos diretores, supervisores, gerentes, *controllers* e profissionais dos setores financeiro, contábil e administrativo. Quanto à metodologia, a pesquisa se caracteriza como descritiva, com levantamento de dados (survey) e análise quantitativa. A coleta de dados ocorreu por meio da aplicação de um questionário adaptado do modelo de Andrade, Lunkes e Schnorrenberger (2015). A amostra foi composta por 87 profissionais que atuam em entidades cooperativas. Os resultados do estudo demonstram que a controladoria está associada a diversas funções, com práticas e atribuições variadas nas entidades cooperativas da amostra. As práticas de controladoria estão relacionadas ao controle orçamentário (90,81%), controle interno (88,51%) e gerenciamento de tributos (86,21%). Todos os respondentes (100%) indicam como sendo atribuições da controladoria projetar e fundamentar informações, dar suporte ao processo de gestão e comparar as informações. Do mesmo modo, evidenciou-se como sendo funções da área de controladoria o fornecimento de informações aos gestores (96,55%), planejamento e elaboração do orçamento (88,51%), e o gerenciamento do conteúdo da informação (80,46%). Quanto às atribuições dos profissionais da controladoria destaca-se a percepção de fornecedores de informações (54,02%), consultor interno (44,83%) e controle orçamentário (43,68%). De modo geral, os resultados evidenciam que a controladoria nas entidades cooperativas de Santa Catarina está diretamente associada ao processo de tomada decisão, subsidiando a geração de informações e o processo de controle organizacional.

Palavras-chave: Controladoria; Cooperativas; Funções da controladoria.

1 INTRODUÇÃO

Decorrente da competitividade do mercado torna-se necessária a utilização de informações eficazes e precisas que subsidiem as decisões estratégicas das empresas. Neste contexto, surge a controladoria, como setor de auxílio ao planejamento e a tomada de decisão direcionada a melhoria de *performance* das instituições. Apesar de, inicialmente, a

controladoria constituir-se das ciências contábeis, a evolução dos seus preceitos fez com que suas atribuições passassem também, a ter bases da administração, economia, informática e estatística (MONTEIRO; BARBOSA, 2011).

As práticas da controladoria são direcionadas à administração da empresa, bem como aos seus gestores, orientando-os na extração de informações consistentes, a fim de projetar novas diretrizes a serem seguidas pela organização. Desta forma, torna-se necessária a relação da controladoria com o processo de gestão, proporcionando a otimização dos mecanismos de controles gerenciais (MÜLER; BEUREN, 2010).

A controladoria proporciona informações necessárias para serem criadas eficientes estruturas de planejamento, de forma a viabilizar maior rentabilidade à empresa. A propriedade econômica utilizada como fonte para retratar a eficácia aos acionistas é o lucro, e, por este meio, informam-se os resultados de curto e de longo prazo da instituição. Neste contexto, a controladoria passa a ter como base para desenvolver seu planejamento estratégico os custos, compreendendo as áreas financeira, contábil e administrativa (PRADO et al., 2013).

Estudos anteriores como os de Flesch (2010), Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010), Beuren; Artifon (2011), Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), Lunkes, Heichsen e Rosa (2015) e Andrade, Lunkes e Schnorrenberger (2015) evidenciam as funções da controladoria, bem como a aplicabilidade e a importância para as entidades cooperativas.

Propondo-se a analisar as funções da controladoria e contribuir na análise das áreas abrangentes por este setor, o estudo tem por problemática: Qual a percepção dos profissionais que atuam em entidades cooperativas sobre as funções exercidas pelo setor de controladoria? Com o objetivo de analisar as funções exercidas pelo setor de controladoria em organizações cooperativas da região oeste do estado de Santa Catarina sob a ótica dos diretores, supervisores, gerentes, *controllers* e profissionais dos setores financeiro, contábil e administrativo.

Justifica-se a relevância da pesquisa no intuito de analisar as funções exercidas pelo setor de controladoria em organizações cooperativas da região oeste do estado de Santa Catarina sob a ótica dos diretores, supervisores, gerentes, *controllers* e profissionais dos setores financeiro, contábil e administrativo. Destaca-se que o vínculo da controladoria com a gestão possibilita o controle e a condução das práticas no contexto organizacional, permitindo a coerência com a visão e a missão institucional, bem como a implementação dos processos de controladoria em concordância com o contexto empresarial, auxiliando na uniformidade das informações e no planejamento empresarial (LEITE; et al. 2015).

O presente artigo está estruturado em cinco seções, além desta introdução, a segunda seção apresenta a revisão da literatura, a qual aborda a contextualização e as informações geradas pela controladoria, bem como os estudos correlatos sobre o tema da pesquisa. Na terceira seção apresentam-se os procedimentos metodológicos do estudo exibindo as ferramentas utilizadas. Na quarta seção, contemplam-se os resultados e as análises e na última seção, apresentam-se as considerações finais da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico apresentam-se os conceitos, funções, práticas e objetivos relacionados à controladoria, como sua relevância e principais atribuições. Em subseqüente, são retratados estudos correlatos à temática estudada.

2.1 Contextualizações da controladoria

Na década de 60 instalaram-se no Brasil empresas multinacionais de origem americana, introduzindo a controladoria no contexto organizacional brasileiro. Entretanto, no âmbito acadêmico, apenas uma década depois se deu início a pesquisas e estudos abrangendo a temática. Originalmente a controladoria era tendencialmente contábil, sendo amparada no controle. Não obstante, diante de sua ampla complexidade, foram incorporadas novas áreas que,

consequentemente, ampliaram a sua gama de tarefas (MELLER et al., 2014).

Leite et al. (2013) consideram a controladoria como um avanço da contabilidade, destacando-se entre suas atribuições: avaliar e controlar o desempenho de diversas áreas da organização; monitorar as mudanças do mercado e proporcionar, no âmbito organizacional, auxílio nas etapas de gestão. No contexto da administração, a controladoria promove ações que contribuem para alcançar a missão e a sustentabilidade da empresa no mercado.

A controladoria está relacionada diretamente ao processo de gestão, sendo que suas atribuições foram associadas, principalmente, ao processo de planejamento e controle empresarial (LUNKES et al., 2009). Esboçando a sua importância no processo decisório, a controladoria demonstra relação com as atividades operacionais de cunho contábil e na geração de informações para a tomada de decisão. As funções da controladoria projetam o fundamento das informações para o suporte ao processo de tomada de decisão das empresas, portanto a compreensão do tema torna-se indispensável para o seu desenvolvimento (ANDRADE et al., 2015).

Lorenzetti et al. (2013) denotam a implementação da controladoria como um importante processo para a eficácia gerencial, sendo responsável pela otimização dos resultados globais nas organizações. Neste contexto, os autores apontam como funções da controladoria: estabelecer e verificar as relações entre as áreas da empresa; inspecionar e orientar assuntos financeiros; analisar econômica e financeiramente a situação da empresa, planejar e controlar os processos orçamentários, acompanhar e fiscalizar a contabilidade e garantir que as informações geradas sejam coerentes com o processo decisório.

Lunkes et al. (2013) destacam como funções da controladoria: contabilidade, administração de impostos, controle, elaboração de relatórios e interpretação, controle interno e planejamento. Os autores observam que, em grande parte, as funções identificadas em estudos empíricos estão relacionadas a contabilidade, e, entre as funções com menor destaque, estão os controles internos e relatórios governamentais, processamento de dados, mensuração do risco e desenvolvimento de pessoas. Adicionalmente, perdem importância as funções relacionadas a processamento de dados, substituído pelo termo sistema de informações e auditoria interna.

Tabela 1 – Funções da controladoria

Funções	Finalidades
Planejamento	Determinação de um plano de ação que forneça uma base estimativa do grau de sucesso provável, para que os objetivos traçados sejam alcançados;
Organização	Para que haja a execução dos planos, é necessária uma estrutura que defina o tipo de organização requerido para o sucesso dessa execução;
Direção	Coordenação das divisões das tarefas, com indicação clara de autoridade, poder, responsabilidade e lealdade;
Controle	Função que mede o desempenho presente em relação a padrões esperados, com a devida correção, quando necessário.

Fonte: Adaptado de LUNKES et al. (2010).

As principais funções da controladoria discutidas no Quadro 1 estão voltadas a apoiar o processo de gestão das organizações. Em vista disso, se faz necessário obter informações que possam firmar um ponto de vista, bem como, agregar posições que estejam coerentes com o modelo de negócios, contribuindo para criar uma estrutura de planejamento empresarial que atenda as preferências e habilidades dos gestores, e, se oportuno, realizar alterações que contribuam para a viabilidade da entidade. Desta forma, além de uma função complementar a gestão, passam a desempenhar o papel de co-gestão, dando aos *controllers* a possibilidade de reagir a eventos, realizando suas tarefas de forma proativa e autônoma (Lunkes et al. 2015).

Lorenzetti et al. (2013) denotam a implementação da controladoria como um importante processo para a eficácia gerencial, sendo responsável pela otimização dos resultados globais nas organizações. Neste contexto, os autores apontam como funções da controladoria: estabelecer e verificar as relações entre as áreas da empresa; inspecionar e orientar assuntos

financeiros; analisar econômica e financeiramente a situação da empresa, planejar e controlar os processos orçamentários, acompanhar e fiscalizar a contabilidade e garantir que as informações geradas sejam coerentes com o processo decisório.

A controladoria como área de estudo demanda de definições e conceituações claras, integrando um conjunto básico de funções. O desenvolvimento deste setor deu-se através de preceitos elementares da contabilidade para o ofício de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, transitando de forma participativa na elaboração das estratégias, contribuindo para que a controladoria pudesse abster-se de ser apenas um compilador de dados e passasse a ser um gestor da informação responsável pelo alinhamento estratégico das organizações (LUNKES et al., 2010).

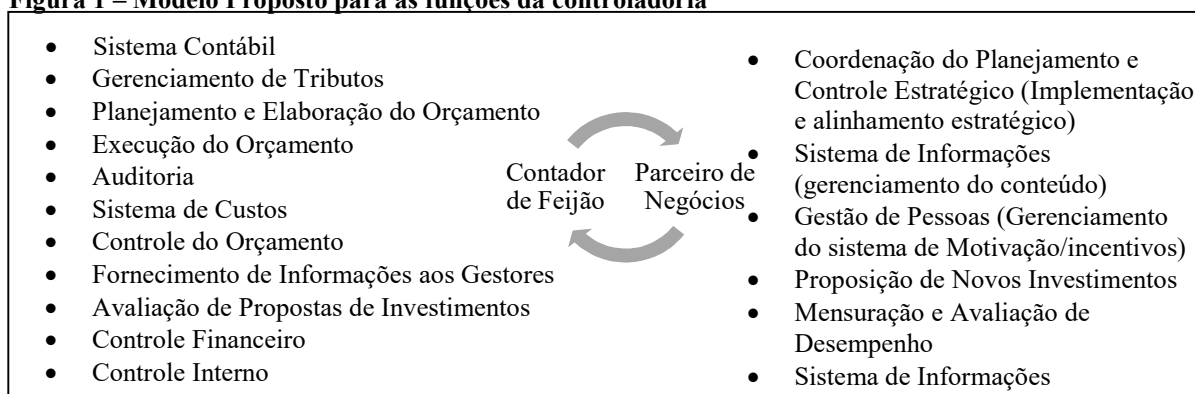
2.2 Informações geradas pela controladoria

A controladoria dispõe de um conjunto de normas e procedimentos que auxiliam na obtenção de informações, ocasionando na existência de uma adequada estrutura de controle interno. Esse conjunto de normas e procedimentos abrangem controles operacionais e administrativos oferecendo devido suporte ao sistema de custos e ao sistema contábil, que custeia os processos de geração de informações dentro da organização. Conduzindo o monitoramento e a integração do processo de gestão, a controladoria opera relacionando o próprio resultado com as decisões tomadas pelas áreas, contrapondo que as informações geradas sejam precisas, corretas, confiáveis e eficazes dentro do tempo predisposto, sem, entretanto, dissociar-se dos objetivos globais da empresa (BIANCHI et al. 2006).

Monteiro e Barbosa (2011) descrevem como objetivo principal da controladoria o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e a divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral. Com este embasamento, denotam a área como um solene mecanismo do processo de tomada de decisão, apoiando os gestores a granjear excelentes resultados econômicos e financeiros oriundos de suas ações. O processo decisório determina as melhores diretrizes, visando à conquista dos objetivos das organizações.

A Figura 1 apresenta as funções da controladoria, considerando duas perspectivas, as funções básicas de apoio à geração de informações e as funções de apoio à gestão.

Figura 1 – Modelo Proposto para as funções da controladoria



Fonte: Andrade et al. (2015, p. 5).

Observa-se na Figura 1 as funções básicas do contador de feijão e do parceiro de negócios, proposta por Andrade et al. (2015). No primeiro grupo são classificadas as funções básicas como elaboração de relatórios contábeis, controle da demonstração do resultado do exercício, atuação no estudo de viabilidade financeira, controle orçamentário, entre outras. Já no segundo grupo estão as funções de gerenciamento do sistema de informações, planejamento e controle estratégico, participação efetiva na elaboração do plano estratégico, suporte às

equipes gerenciais na tomada de decisão, entre outras funções de caráter mais estratégico.

A controladoria no âmbito decisório deve atuar de forma relevante, baseando-se nos processos informacionais dispostos, retratando aos gestores as informações e dados coletados de forma organizada e esclarecida. Com isto, os autores classificam a controladoria e a eficiência dos seus processos gerenciais, como sendo responsável pela proteção dos interesses da organização, auxiliando na toma de decisão com dados e informações que retratem os pontos fracos e fortes, as ameaças e as oportunidades da organização (MOURA; BEUREN, 2003).

No que tange à missão, a área propicia um competente meio de otimização dos resultados econômicos, realizando um papel participativo na gestão, gerando informações relevantes para o processo decisório, por meio de práticas de custos, contabilidade, estratégicas, orçamentárias e gerenciais. Atua ativamente nas práticas de planejamento estratégico e operacional, participando tanto da interpretação e disseminação de informações, quanto da implantação e monitoramento de controles. Neste âmbito estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos, atuando em conjunto com os gestores de cada setor (CAVALCANTE et al. 2012).

Chiminazzo et al. (2012, p. 2), defiram que, como setor, a controladoria é “responsável pela coordenação e disseminação dos conceitos e sistemas de informação, que conduzam a um resultado da organização” assessorando aos gestores com a emissão de pareceres corretos e eficazes. Apesar de sua forte ligação com a gestão o *controller* não responde pela tomada de decisão da instituição, sendo esta tarefa destinada exclusivamente aos gestores. Entretanto, a controladoria é dirigente dos processos financeiros, operacionais, econômicos e patrimoniais, instruindo melhorias que busquem a otimização dos lucros. Para atingir excelentes resultados a controladoria utiliza-se de instrumentos gerenciais e sistemas de informações, tais como: planejamento, controle econômico e financeiro, administração do sistema de informações e coordenação dos esforços dos demais gestores (CHIMINAZZO et al. 2012).

Beuren e Artifon (2011) descrevem a controladoria como um setor de grande compromisso em relação à gestão, compreendendo atividades de condução orçamentária, avaliação de desempenho econômico, modelos de decisão, manutenção de sistemas gerenciais, apuração e análise de custos e rentabilidade, desenvolvimento de estudos e simulações econômicas e padronização de informações gerenciais. Desta forma, observa-se que a área assume posição de coordenadora para auxiliar no gerenciamento da entidade contribuindo com informações acerca dos processos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.

2.3 Estudos correlatos

Estudos anteriores correlatam a temática abordada, apresentando as funções, relevâncias e conceitos em relação às formas de aplicabilidade da Controladoria, a exemplo de Flesch (2010), Lunkes et al. (2010), Beuren; Artifon (2011), Lunkes et al. (2013), Lunkes et al. (2015) e Andrade et al. (2015).

Flesch (2010) concluiu por meio de um estudo de caso com 22 indústrias moveleiras que a controladoria está presente em todas as organizações, como setor independente ou segmentada em departamentos. Em 77% das empresas, a controladoria apresentou benefícios, evidenciando como contribuições o auxílio a administração na determinação, planejamento e execução das políticas, assessoria na direção, coordenação e controle das operações. Constatou-se que a área presta apoio ao processo de gestão nos níveis estratégicos, gerenciais e operacionais.

O estudo de Lunkes et al. (2010) analisou, de forma comparativa, um conjunto básico de funções da controladoria, baseado em estudos empíricos sobre o tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Os resultados apontaram que na Alemanha a controladoria está mais próxima da gestão estratégica, com atuação no planejamento, sistema de informações, controle, gestão de pessoas e organizacional, pelo fato das funções do contador e *controllers* não serem

desempenhadas pela mesma pessoa. Já nos Estados Unidos e no Brasil os resultados foram antinômicos, sendo que, as mesmas atribuições, antes isoladas, passam a ser harmoniosamente desenvolvidas por um único responsável, tornando-as mais aderente à gestão operacional, com tarefas enfocadas em atividades contábeis.

O artigo de Beuren e Artifon (2011) buscou identificar as informações da controladoria de suporte à decisão logística em cooperativas de transporte rodoviário de cargas em Santa Catarina. Os autores demonstraram que as entidades buscam informações que deem apoio ao processo de tomada de decisão, visto que adotam indicadores financeiros, operacionais e de qualidade como forma de avaliar sua performance, tendo como foco principal o acompanhamento de estruturação e metas, com isto, constatou-se que, em maioria, as informações de suporte a gestão são fornecidas pela área da controladoria.

Lunkes et al. (2013) analisaram as principais funções da controladoria por meio de um levantamento bibliográfico. Constataram que existe um pequeno núcleo de funções consensuadas entre o enfoque empírico e o teórico. O estudo indica que no campo empírico a controladoria está relacionada às funções de controle, administração de impostos, planejamento, elaboração de relatórios e interpretação, logo, no campo teórico, associaram-na as funções de controle e planejamento e aos sistemas de informações contábeis. Os resultados evidenciam que as funções da controladoria não estão plenamente alinhadas entre os enfoques teóricos e práticos.

A pesquisa de Lunkes et al. (2015) verificou o desenvolvimento das funções da controladoria e o nível de participação na tomada de decisão em uma companhia do setor elétrico por meio da aplicação de questionários. Os autores constataram que a controladoria atua de forma estratégica no apoio a tomada de decisão dos gestores, tendo importante relação no planejamento estratégico, controle, elaboração de relatórios, mensuração de risco, custos e orçamento, além de auxiliar na análise e avaliação econômica da organização pesquisada.

Andrade et al. (2015) analisaram a percepção dos usuários e dos empregados da área de controladoria sobre as funções exercidas em uma empresa de engenharia. Os resultados apontam uma aparente falta de clareza das atividades desempenhadas pela área de controladoria, inclusive de funções realizadas dentro do próprio setor. Evidenciam que há um desalinhamento dos procedimentos realizados e certa incoerência de informações. A pesquisa demonstra que nesta empresa a controladoria não tem relação direta com a tomada de decisão, apontando que as maiores práticas se limitam ao sistema de custos e aos controles internos.

De modo geral os estudos anteriores evidenciam a importância da controladoria nas organizações, comparando e analisando resultados frente a temática abordada, com intuito de identificar as principais funções e informações geradas pela controladoria, bem como demonstrar, em sua totalidade, as áreas que adentram ao tema e o seu importante auxílio na tomada de decisão dentro das empresas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos apresentam o formato da pesquisa, que pode ser definida segundo Gil (1999) como um processo formal que por meio da metodologia científica, possibilita alcançar novas ideias no campo da realidade social. Raupp e Beuren (2012) indicam as tipologias da pesquisa, agrupadas em três categorias: (i) quanto aos objetivos, (ii) quanto aos procedimentos e, (iii) quanto à abordagem do problema.

O artigo caracteriza-se quanto aos objetivos, como uma pesquisa descritiva. Gil (1999) e Triviños (1987) destacam que esta tipologia retrata a descrição de características ou fenômenos de determinada amostra, ainda, possibilita o exame e a interpretação dos resultados, utilizando métodos, normalmente estatísticos, que padronizam a coleta de dados. Deste modo, pretende-se descrever a percepção dos colaboradores das entidades cooperativas sobre as funções da controladoria, a fim de identificar a concepção sobre as atribuições da área abordada.

Quanto aos procedimentos adotados, a pesquisa se caracteriza como de levantamento de

dados, realizada por meio da aplicação de questionários. Gil (1999) denota que a técnica utilizada possui abordagem investigativa auto aplicada, trazendo respostas sobre a população estudada que proporcionarão descrever sobre as características apontadas.

A população do estudo é composta por 63 entidades cooperativas sediadas na região oeste do estado de Santa Catarina, identificadas a partir das informações disponibilizadas pela Organização das Cooperativas do Estado de Santa Catarina (OCESC, 2016). A amostra compreende os profissionais que atuam nos setores de diretoria, gerência, supervisão, controladoria, financeiro, contábil ou administrativo, totalizando uma amostra de 87 respondentes que atuam em cooperativas dos seguintes ramos: agronegócio, consumo, crédito, educacional, saúde, trabalho e transporte.

A coleta de dados ocorreu por meio da aplicação de um questionário que objetiva analisar as funções exercidas pelo setor de controladoria em organizações cooperativas da região oeste do estado de Santa Catarina sob a ótica dos diretores, supervisores, gerentes, *controllers* e profissionais dos setores financeiro, contábil e administrativo. A estrutura do questionário foi embasada no modelo de Andrade, Lunkes e Schnorrenberger (2015) e foram encaminhados no período de julho de 2016 por envio eletrônico, onde utilizou-se da ferramenta google.docs.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é de cunho quantitativo. Richardson (1999) caracteriza o método como a quantificação da coleta de informações por meio de técnicas estatísticas. Godoy (1995) denota como um método preciso, que evita distorções na etapa de análise e interpretação, garantindo assim, uma margem segura em relação as informações obtidas. Deste modo, o estudo possibilitou a análise das funções da controladoria, na visão dos profissionais da área de controladoria das entidades cooperativas.

Com a aplicação dos questionários, foram evidenciados os resultados por meio de quadros e tabelas, apresentando a identificação dos respondentes, as características das entidades e as representatividades da área da controladoria, visando a análise da percepção dos profissionais que atuam em entidades cooperativas acerca das funções exercidas.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A partir dos questionários de pesquisa aplicados, foram obtidas 87 respostas. Inicialmente apresentam-se as características dos respondentes, na sequência as perquirições sobre as cooperativas e finalizando especificamente acerca das funções da controladoria.

4.1 Características dos respondentes

Neste item apresentam-se os dados acerca da identificação da amostra de respondentes, como gênero, idade, formação acadêmica e experiência profissional. A Tabela 1 indica o gênero dos respondentes, a idade e a formação acadêmica.

Tabela 1 – Identificação dos respondentes

Gênero	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Homem	48	55,17
Mulher	38	43,68
Total	87	100
Idade (anos)		
Até 20 anos	6	6,90
Entre 21 e 30 anos	55	63,22
Entre 31 e 40 anos	15	17,24
Entre 41 e 50 anos	8	9,20
Acima de 51 anos	3	3,45
Total	87	100
Formação Acadêmica		
Graduação	46	52,87
Pós-Graduação	39	44,83
Mestrado	2	2,30
Total	87	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1, observa-se que os profissionais do gênero masculino compreendem 55,17% dos questionários respondidos, já o gênero feminino representa em 43,68%. Observa-se que, em maior número, 63,22% dos respondentes possuem entre 21 e 30 anos, seguidos de 17,24% com idade entre 31 e 40 anos. Outros 9,20% possuem entre 41 e 50 anos, 6,90% possuem até 20 anos e outros 3,45% possuem mais de 51 anos. Ainda, constata-se que 52,87% da amostra são de trabalhadores graduados, outros 44,83% possuem pós-graduação, e, apenas 2,30% são mestres. Nenhum dos respondentes possui doutorado.

Na Tabela 2 demonstra-se o tempo de experiência profissional, bem como o tempo de atuação dentro da mesma organização.

Tabela 2 – Experiência profissional e tempo de atuação na cooperativa

Tempo	Experiência profissional		Tempo de atuação na cooperativa	
	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Até 3 anos	24	27,59	39	44,83
Entre 4 e 6 anos	19	21,84	22	25,29
Entre 7 e 10 anos	19	21,84	11	12,64
Acima de 11 anos	25	28,74	15	17,24
Total	87	100	87	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 expressa que 28,74% dos respondentes atuam no mercado de trabalho há mais de 11 anos, outros 27,59% estão há menos de 3 anos no mercado, 21,84% estão entre 4 e 6 anos e, também, 21,84% atuam no mercado entre 7 a 10 anos. Na amostra 44,83% dos colaboradores respondentes atuam à igual ou menos que 3 anos dentro da organização, outros 25,29% alcançam entre 4 e 6 anos, 12,64% operam entre 7 e 10 anos e 17,24% estão a mais que 11 anos atuando na entidade cooperativa.

Na Tabela 3 retratam-se os setores e funções dos profissionais, no contexto de atuação nas entidades cooperativas.

Tabela 3 – Ramo de atividade e setor de atuação dentro da cooperativa

Ramo de Atividade	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Agronegócio	32	36,78
Consumo	3	3,45
Crédito	43	49,43
Educacional	2	2,30
Saúde	3	3,45
Trabalho	2	2,30
Transporte	2	2,30
Total	87	100
Função		
Diretoria	4	4,60
Supervisão	5	5,75
Gerência	7	8,05
Controladoria	3	3,45
Financeiro, Contábil ou Administrativo	68	78,16
Total	87	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 3 que as cooperativas de crédito e de agronegócio compreendem os ramos de atividade preponderantes expressos em 49,43% e 36,78% respectivamente, as cooperativas de consumo e saúde proferem 3,45%, já as cooperativas de trabalho, transporte e educacional figuram-se em 2,50%. As cooperativas de infraestrutura, especial, mineral, habitacional e de produção não possuem representatividade. Ainda, observa-se que, em maioria, 78,16% dos respondentes atuam nos setores financeiro, contábil ou administrativo, 8,05% da amostra são gerentes, 5,75% supervisores, 4,60% são diretores e 3,45% atuam no setor de controladoria.

4.2 Identificação da empresa

Neste item apresentam-se as características das cooperativas da amostra, como o faturamento bruto anual e o número de funcionários.

Na Tabela 4 demonstra-se a média do faturamento bruto anual, bem como a média do número de funcionários segregados em 4 diretivas.

Tabela 4 – Faturamento bruto anual e número de funcionários

Faturamento anual	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Até 360 mil	3	3,45
Entre 360 mil e 3,6 milhões	8	9,20
Entre 3,6 milhões e 300 milhões	46	52,87
Acima de 300 milhões	30	34,48
Total	87	100
Número de Funcionários		
Até 100 funcionários	17	19,54
Entre 101 e 200 funcionários	7	8,05
Entre 201 e 300 funcionários	13	14,94
Acima de 301 funcionários	50	57,47
Total	87	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 4 denota-se que 52,87% das cooperativas que compreendem a amostra possuem faturamento bruto anual entre 3,6 milhões e 300 milhões, 34,48% acima de 300 milhões, 9,20% entre 360 mil de 3,6 milhões, outras 3,45 até 360 mil. Ainda, verifica-se que, em maioria, 57,47% possuem mais de 301 funcionários, o 19,54% contam com menos de 100 funcionários, seguidas de 14,54% que dispõem entre 201 e 300 funcionários, por fim 8,02% integram entre 101 e 200 funcionários.

4.3 Características da controladoria

Neste item verifica-se acerca das características da controladoria, como funções, práticas e atribuições, bem como o perfil dos profissionais respondentes. Nas Tabelas 5, 6 e 7 indica-se as percepções dos respondentes de acordo com a escala likert de 1 a 5, sendo: 1. Discordo totalmente; 2. Discordo; 3. Não concordo nem discordo; 4. De acordo; 5. Concordo plenamente.

A Tabela 5 evidencia a medida que os respondentes consideram como práticas da área da controladoria.

Tabela 5 – Práticas da Controladoria

Práticas da Controladoria	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	Total
Sistema contábil	1,15	6,90	9,20	25,29	57,47	100
Sistema de Custos	0,00	9,20	13,79	18,39	58,62	100
Controle Interno	2,30	1,15	8,05	28,74	59,77	100
Avaliação e controle financeiro	2,30	3,45	13,79	36,78	43,68	100
Auditoria	13,79	8,05	14,94	28,74	34,48	100
Gerenciamento de Tributos	2,30	5,75	5,75	20,69	65,52	100
Controle do Orçamento	1,15	2,30	5,75	26,44	64,37	100
Execução do Orçamento	2,30	4,60	10,34	28,74	54,02	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 5 as assertivas dos respondentes acerca das práticas da controladoria, sendo que, ao considerar as opções 4 e 5 (de acordo e concordo plenamente), as práticas com maior destaque são: 90,81% controle orçamentário, 88,51% controle interno, 86,21% gerenciamento de tributos, 82,76% sistema contábil e execução do orçamento, 80,46% avaliação e controle financeiro, 77,01% sistemas de custos e outros 63,22% auditoria.

Das afirmativas que apresentaram disparidade, onde compreende as opções 1 e 2 (discordo totalmente e discordo), as práticas que exibem maior distanciamento são: 21,84% auditoria, 9,2% sistema de custos, 8,05% sistema contábil e gerenciamento de tributos, indicando que os respondentes discordam dessas atividades como práticas de controladoria.

Andrade et al. (2015) apresentaram, por meio de sua pesquisa, a percepção dos usuários e dos empregados da área de controladoria sobre as funções exercidas em uma empresa de engenharia. Os resultados demonstram que a controladoria atem as funções de sistema de custos, controles internos, auditoria, bem como o fornecimento de informações aos gestores. Deste modo, o estudo corrobora destacando que, de forma geral, a percepção dos respondentes quanto as funções da controladoria em entidades cooperativas pode-se evidenciar controle orçamentário, controle interno e gerenciamento de tributos.

Na Tabela 6 denotam-se, de acordo com a escala likert de 1 a 5, as funções da área da controladoria na percepção dos respondentes.

Tabela 6 – Funções da controladoria

Funções da controladoria	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	Total
Planejamento e elaboração do orçamento	3,45	1,15	6,90	27,59	60,92	100
Implementação e alinhamento estratégico	6,90	5,75	13,79	29,89	43,68	100
Avaliação das propostas de investimentos	4,60	4,60	17,24	20,69	52,87	100
Gerenciamento do conteúdo da informação	3,45	3,45	12,64	20,69	59,77	100
Sistema de incentivos/motivação	6,90	17,24	28,74	10,34	36,78	100
Fornecimento de informações aos gestores	0,00	2,30	1,15	13,79	82,76	100
Mensuração e avaliação de desempenho	5,75	4,60	10,34	16,09	63,22	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se na Tabela 6 as afirmativas relacionadas aos indicadores que, na percepção dos respondentes, consideram como funções da controladoria, das quais, ao associar as opções 4 e 5 (de acordo e concordo plenamente), as funções com maior relevância são: 96,55% fornecimento de informações aos gestores, 88,51% planejamento e elaboração do orçamento,

80,46% gerenciamento do conteúdo da informação, 79,31% mensuração e avaliação de desempenho, 73,56% implementação e alinhamento estratégico e avaliação das propostas de investimentos, e por fim 47,13% indicam sistemas de incentivos/motivação.

Entre as afirmações, ao considerar as opções 1 e 2 (discordo totalmente e discordo), observa-se que as funções com menor percentual de concordância, são aquelas que receberam maior indicação de discordância: 24,14% discordam que os sistemas de incentivos/motivação sejam funções da controladoria, 12,64% discordam da implementação e alinhamento estratégico, 10,34% da mensuração e avaliação de desempenho, outros 9,20% discordam da avaliação das propostas de investimentos, como práticas da controladoria.

Na Tabela 7 demonstra-se, de acordo com a escala likert de 1 a 5, o grau de importância acerca das funções da controladoria na percepção dos respondentes.

Tabela 7 – Funções da controladoria

Funções da controladoria	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	Total
Planejamento de curto e longo prazo	1,15	2,30	10,34	27,59	58,62	100
Organização da estrutura interna	2,30	3,45	12,64	31,03	50,57	100
Implementação de controles	0,00	0,00	4,60	24,14	71,26	100
Análise dos relatórios financeiros	1,15	1,15	3,45	29,89	64,37	100
Apoio ao processo de gestão de tomada de decisões	0,00	0,00	0,00	18,39	81,61	100
Analisar e acompanhar controles estabelecidos	0,00	0,00	2,30	20,69	77,01	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Apresentam-se na Tabela 7 as asserções acerca das funções da controladoria, bem como, o grau de importância indicado pelos respondentes, uma vez que, ao considerar as opções 4 e 5 (de acordo e concordo plenamente), as funções com maior notoriedade são: 100% apoio ao processo de gestão de tomada de decisões, 97,70% analisar e acompanhar controles estabelecidos, 95,40% implementação de controles, 94,25% análise dos relatórios financeiros, 86,21% indicam o planejamento de curto e longo prazo e outros 81,61% a organização da estrutura interna. Destaca-se que nesta alternativa os respondentes poderiam indicar mais de uma resposta ou atribuição de funções da controladoria.

Na Tabela 8 apresenta-se, de acordo com a escala likert de 1 a 5, sendo: 1. Nenhuma; 2. Pouca; 3. Mediana; 4. Muita; 5. Extrema; a percepção da importância das funções de controladoria para as respectivas atribuições.

Tabela 8 – Atribuições da controladoria

Atribuições da Controladoria	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	Total
Demonstrar as opções estratégicas	0,00	4,60	12,64	33,33	49,43	100
Projetar e fundamentar informações	0,00	0,00	4,60	31,03	64,37	100
Dar suporte ao processo de gestão	0,00	0,00	2,30	22,99	74,71	100
Comparar as informações	0,00	0,00	4,60	26,44	68,97	100
Mensurar os resultados	1,15	1,15	4,60	17,24	75,86	100
Otimizar mecanismos gerenciais	0,00	1,15	5,75	27,59	65,52	100
Avaliar o mercado econômico	2,30	5,75	13,79	29,89	48,28	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 8 as assertivas dos respondentes acerca da importância das atribuições da controladoria, sendo que, ao considerar as opções 3, 4 e 5 (mediana, muita e extrema importância), as práticas com maior destaque são: 100% consideram projetar e fundamentar informações e dar suporte ao processo de gestão e comparar as informações, 98,85% otimizar mecanismos gerenciais, 97,7% mensurar resultados, 95,40% demonstrar as opções estratégicas e outros 91,95% avaliar o mercado econômico. Considerando que nesta alternativa os respondentes poderiam indicar mais de uma alternativa, observa-se o alinhamento das respostas quanto a tais atribuições da controladoria nas organizações.

Na Tabela 9 denota-se os principais papéis dos profissionais que atuam em funções da controladoria, na percepção dos respondentes, podendo ser indicadas até 3 alternativas.

Tabela 9 – Principais papéis dos profissionais que atuam em funções de controladoria

Papéis dos profissionais	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Fornecedor de Informações: Fornece informações financeiras e elabora relatórios sobre os resultados da organização.	47	54,02
Consultor Interno: Recomenda ações de melhorias e correção de desvios, bem como facilitador da execução.	39	44,83
Controle Orçamentário: Conduz o processo de controle da execução orçamentária. Faz cumprir as normas da organização (políticas e procedimentos).	38	43,68
Controlador de Gastos: Controla o processo de planejamento e impõem/exige/cobra cortes propostos/definidos pela direção.	38	43,68
Assessor: Atua sobre a eficiência econômica, assessora os gestores sobre suas ações e decisões.	27	31,03
Auditor Interno: Verifica as medidas internas da organização. Informa os gestores sobre o comportamento e desempenho dos setores.	22	25,29
Comunicador: Transmite os indicadores de gestão e apresenta as implicações e impactos sobre o resultado.	14	16,09
Articulador: Propõem e desenvolve os modelos e instrumentos de gestão, o que inclui os sistemas de informações.	12	13,79
Inovador: Atua no desenvolvimento e transmissão de conceitos e técnicas inovadoras relacionadas a gestão.	12	13,79
Direcionador: Atua sobre os objetivos estabelecidos, coordena o alinhamento dos esforços da organização e na definição dos seus rumos.	11	12,64

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que, com maior relevância, os respondentes apontam que os principais papéis dos profissionais que atuam em funções da controladoria são: 54,02% fornecedor de informações, 44,83% consultor interno, 43,68% controle orçamentário e controlador de gastos. Entre as assertivas dispostas as de menor destaque foram direcionador, inovador e articulador.

Na Tabela 10 apresenta-se as características que mais se destacam no perfil dos profissionais da controladoria, os respondentes poderiam indicar apenas 3 alternativas.

Tabela 9 – Características do perfil dos profissionais da controladoria

Características	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Pró atividade	49	56,32
Liderança	37	42,53
Capacidade e habilidade analítica	37	42,53
Conhecimento de sistemas de mensuração e avaliação	27	31,03
Conhecimento de negócios	26	29,89
Habilidade de comunicação	24	27,59
Flexibilidade	22	25,29
Capacidade de suportar pressão por resultados	22	25,29
Relacionamento interpessoal	21	24,14
Firmeza	17	19,54
Conhecimento comportamental	7	8,05

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 10 que, em maior número, 56,32% dos respondentes indicam a pró atividade como característica que mais se destaca no perfil dos profissionais da controladoria, 42,53% apontam liderança e a capacidade e habilidade analítica, 31,03% denotam conhecimento de sistemas de mensuração e avaliação, outros 29,89% indigitam conhecimento de negócios. Dentre as qualidades apresentadas, a que alcança menor relevância é a firmeza e o conhecimento comportamental.

Os achados complementam a pesquisa de Lunkes et al. (2010), a qual evidencia que, no Brasil, 100% das pesquisas apontam o planejamento como a função mais relevante da controladoria e, outros, 75% assentem sobre a elaboração e interpretação de relatórios, controle, contábil e controle interno. Desta forma, no presente estudo, as funções relatadas obtiveram

destaque entre os profissionais respondentes, sendo atribuídas, também, com expressividade, funções como: controle orçamentário, controle interno e gerenciamento de tributos.

Beuren e Artifon (2011) evidenciam em sua pesquisa que as entidades buscam informações de apoio ao processo de tomada de decisão, e, constataram que, em maioria, as informações de suporte são fornecidas pela controladoria. Desta forma, os resultados encontrados corroboram a importância das funções da controladoria no apoio ao processo de tomada de decisões, implementação, análise e no acompanhamento dos controles estabelecidos, bem como na análise de relatórios financeiros.

Flesch (2010) relatou, por meio de um estudo de caso, como contribuições da controladoria o auxílio à administração na determinação, planejamento e execução de políticas, assessorar na direção, coordenação e controle das operações, neste sentido, os resultados da pesquisa, corroboram evidenciando as atribuições de suporte ao processo de gestão, comparação das informações, projetar e fundamentar informações para a gestão.

Lunkeset al. (2015) constataram que a controladoria atua de forma estratégica no apoio a tomada de decisão dos gestores, tendo importante relação no planejamento estratégico, controle, elaboração de relatórios, mensuração de risco, custos e orçamento, além de auxiliar na análise e avaliação econômica da organização pesquisada. Neste contexto, o presente estudo equipara-se a tais resultados destacando-se como principais atribuições da controladoria projetar e fundamentar informações, dar suporte ao processo de gestão, comparar as informações, otimizar mecanismos gerenciais, mensurar resultados, demonstrar as opções estratégicas e avaliar o mercado econômico.

De forma geral, o estudo destaca que, sobre a percepção dos colaboradores das entidades cooperativas, as funções exercidas pelo setor de controladoria vêm contribuindo para o processo de tomada de decisão, auxiliando os gestores com o fornecimento de informações financeiras, bem como, conduzindo a execução do orçamento, de forma a atender os ideais e políticas propostos pela organização.

5 CONCLUSÕES

O objetivo deste estudo foi a analisar as funções exercidas pelo setor de controladoria em organizações cooperativas da região oeste do estado de Santa Catarina sob a ótica dos diretores, supervisores, gerentes, *controllers* e profissionais dos setores financeiro, contábil e administrativo. Evidencia-se as funções, práticas, atribuições e incumbências que, em maior representatividade, são associadas pelos profissionais respondentes à área de controladoria, bem como, indica as características no perfil dos profissionais com maior proeminência.

Com a seguinte problemática: Qual a percepção dos profissionais que atuam em entidades cooperativas sobre as funções exercidas pelo setor de controladoria? Ateve-se a fundamentar o vínculo entre a controladoria e a gestão das organizações, onde, no contexto organizacional, proporciona a implementação e a condução das práticas da área em uniformidade com o planejamento empresarial, tal como, com a tomada de decisão.

Demonstra-se na pesquisa que, de acordo com a percepção dos respondentes acerca da medida em que consideram práticas da controladoria, onde compreende os profissionais que concordam ou concordam plenamente com as assertivas dispostas, as práticas da controladoria são: 90,81% controle orçamentário, 88,51% controle interno, 86,21% gerenciamento de tributos, 82,76% sistema contábil e execução do orçamento, 80,46 avaliação e controle financeiro, 77,01% sistemas de custos e outros 63,22% auditoria. Deste modo, associou-se a controladoria, principalmente, as práticas de controle orçamentário e controle interno.

Apresentou-se que, com base na percepção dos profissionais respondentes sobre a importância das funções da controladoria para determinadas atribuições, ao considerar opções com representatividade mediana, muita e extrema, as atribuições que dispõem de maior relevância são: 100% projetar e fundamentar informações, dar suporte ao processo de gestão e

comparar as informações, 98,85% otimizar mecanismos gerenciais, 97,7% mensurar resultados, 95,40% demonstrar as opções estratégicas e outros 91,95% avaliar o mercado econômico. Salienta-se que, em maior representatividade, associa-se a área as atribuições de projetar e fundamentar informações, dar suporte ao processo de gestão e comparar as informações.

As afirmativas consideradas como funções da controladoria, com maior relevância na percepção dos respondentes são: 96,55% fornecimento de informações aos gestores, 88,51% planejamento e elaboração do orçamento e 80,46% gerenciamento do conteúdo da informação. Do mesmo modo indicam o grau de importância acerca das asserções, onde, as funções com maior notabilidade são: 100% apoio ao processo de gestão de tomada de decisões, 97,70% analisar e acompanhar controles estabelecidos e 95,40% implementação de controles. Com isso, entre as funções com maior proeminência, de acordo com a percepção dos profissionais, ressalta-se as de apoio ao processo de gestão e as de fornecimento de informações aos gestores.

As características que mais se destacam no perfil dos profissionais da controladoria são: 56,32% pró atividade, 42,53% liderança e capacidade e habilidade analítica, 31,03% conhecimento de sistemas de mensuração e avaliação e 29,89% conhecimento de negócios. Dentre as qualidades dispostas, a que apresenta maior inferioridade é: 8,05% conhecimento comportamental. Desta maneira, destaca-se a percepção dos respondentes quanto o perfil dos profissionais da controladoria como pró atividade, liderança e capacidade e habilidade analítica.

A partir da percepção dos respondentes sobre os principais papéis dos profissionais que atuam em funções da controladoria, os encargos de fornecedor de informações mostraram-se superiores aos de consultor interno, onde, respectivamente, 54,02% e 44,83% dos respondentes apontam como sendo os fundamentos mais relevantes da área.

Recomenda-se a futuras pesquisas a identificação das características da controladoria, abrangendo um maior número de organizações cooperativas, bem como, com uma maior amostra de profissionais que atuam na área. Deste modo, através de uma maior amostra de respondentes, proporcionar uma comparação homogênea entre a percepção dos usuários e dos empregados, e, conseqüentemente, aprofundar a análise da associação das práticas, funcionalidades e atribuições desempenhadas.

De modo geral, com ênfase em entidades cooperativas, o estudo destaca a percepção dos profissionais da área de controladoria, onde foram expressas as funções, práticas e atribuições que mais se destacam dentro das organizações sob a visão dos respondentes que atuam na gestão ou em atividades relacionadas, desta forma, a pesquisa contribuiu para relacionar a importância da área da controladoria dentro das instituições cooperativas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, J. R.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBURGER, D. Percepção dos Usuários e Profissionais da Controladoria sobre as Funções Exercidas pela Controladoria. In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DA UFSC, 6., 2015. Florianópolis - SC. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: Congresso da UFSC, 2015

BEUREN, M. I.; ARTIFON, L. R. Informações da controladoria de suporte à decisão logística. **Revista de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**, v. 16, n. 1, p.73-102, 2011.

BIANCHI, M., BACKES, R. G., GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto. Porto Alegre**, v. 6, n. 10, p. 69-92, 2006.

CAVALCANTE, D. S.; DE LUCA, M. M. M.; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da Controladoria nas Maiores Companhias Listadas na BM&F BOVESPA. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.

CHIMINAZZO, E. P.; PACHECO, M. T. M.; MOTTA, M. E. V. D.; MENEGOTTO, M. L. A.; CAMARGO, M. E. A Controladoria na Gestão de Investimentos de uma Indústria Vinícola da Serra Gaúcha. **In XII Mostra de Iniciação Científica, Pós-graduação, Pesquisa e Extensão**. v. 1, n.1, p. 1-16, 2012.

FLESCHE, V. Controladoria como suporte de gestão das indústrias moveleiras na Região Oeste de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 27, p. 79-92, 2010.

GODOY, S. A. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de administração de empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GIL, A.C.; **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LEITE, G. E.; DIEHL, A. C.; MANVAILER, M. H. R. Práticas de Controladoria, Desempenho e Fatores Contingenciais: Um Estudo em Empresas Atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LEITE, G. E.; MANVAILER, M. H. R.; DIEHL, A. C. Práticas de controladoria: validação de categorias usando Método Delphi. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC, 20., 2013. Foz do Iguaçu – PR. **Anais Eletrônicos...** Foz do Iguaçu: Congresso Brasileiro de Custos-ABC, 2013.

LORENZETT, B. D.; GELAIN, L. J. A.; GODOY, P. L.; RODRIGUES, K. M. Controladoria: Um Mecanismo de Auxílio a Avaliação de Desempenho e a Tomada de Decisão. **Sistemas & Gestão**, v. 8, n. 3, p. 244-251, 2013.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V.; VICENTE, E. F. R. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.

LUNKES, R. J.; HEICHSEN, L.; DA ROSA, S. F. Adoção Das Funções Da Controladoria: Um estudo em empresa do setor Elétrico. **Revista Inova Ação**, v. 3, n. 1, p. 01-18, 2015.

MELLER, J. A.; LOPES, G. D.; LUNKES, J. R. As Funções da Controladoria sob a Perspectiva dos Estágios de Desenvolvimento de Weber. In: Congresso de Iniciação Científica da UFSC, 5., 2014. Florianópolis - SC. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: Congresso da UFSC, 2014.

MÜLLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, p. 105-120, 2010.

MONTEIRO, J. M.; BARBOSA, J. D. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

MOURA, M. V.; BEUREN, M. I. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 31, p. 45-65, 2003.

Organização das Cooperativas do Estado de Santa Catarina. Disponível em <<http://www.ocesc.org.br/>>. Acesso em: 9 de março de 2016.

PRADO, E. V.; BERTASSI, A. L.; FRANCISCHETTI, C. E.; PADOVEZE, C. L.; CARVALHO, A. D. Os desafios na implementação da controladoria estratégica nas organizações. **Caderno Profissional de Administração da UNIMEP**, v. 3, n. 2, p. 14-37, 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M.; **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 76-97.

RICHARDSON, R. J.; **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO EM SUPERMERCADO DE PEQUENO PORTE

Sônia Voss Laureth

Administradora/UNISUL
soninha_laureth@hotmail.com

Rodney Wernke

Contador/Dr. Eng. de Produção/Professor no PPGCCA/Unochapecó
rodneywernke1@hotmail.com

Éder Luís Heberle

Contador/Mestrando no PPGCCA/Unochapecó
eder.heberle@unochapeco.edu.br

Ivanir Rufatto

Contador/Mestrando no PPGCCA/Unochapecó
rufatto@unochapeco.edu.br

RESUMO

Objetivo do estudo foi identificar os benefícios e as limitações inerentes à aplicação da Análise CVL nesse tipo e porte de empresa. Foi utilizada metodologia classificável como descritiva, com abordagem qualitativa e no formato de estudo de caso. Quanto aos resultados obtidos, além de evidenciar a aplicação dos conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança no empreendimento pesquisado, cabe destacar como benefícios: a identificação das mercadorias mais lucrativas com base na margem de contribuição unitária; o conhecimento da margem de contribuição total das mercadorias e grupos de produtos; a projeção da quantidade mínima a ser vendida para que o supermercado comece a ter lucro (ponto de equilíbrio); a mensuração da margem de segurança, o que permite conhecer qual o volume que o faturamento pode cair sem implicar prejuízo e a apuração do resultado do período de forma gerencial. Quanto às limitações associáveis, além daquelas mencionadas costumeiramente na literatura de custos, vale destacar a necessidade de efetuar a Análise CVL em planilha Excel, mediante coleta de dados em várias fontes, em virtude de que o *software* de controle interno do supermercado não fornecia relatórios a respeito. Contudo, a grande quantidade de informações gerenciais propiciadas superaram os entraves encontrados.

Palavras-chave: Análise CVL; Supermercado; Estudo de Caso.

1 INTRODUÇÃO

Os supermercados são um segmento varejista muito presente na vida das famílias brasileiras e possuem grande relevância no cenário econômico nacional e catarinense. Nesse sentido, conforme o *Ranking* da Associação Brasileira de Supermercados – ABRAS (2016), a região Sul foi a segunda mais representativa quanto ao faturamento em 2015, com R\$ 54,6 bilhões (21% do total do setor). No que concerne à quantidade de lojas, esta região ocupa a terceira colocação no cenário nacional (com aproximadamente 13% do setor). No caso de Santa Catarina, esta unidade da federação ocupa o sétimo lugar entre os estados brasileiros com faturamento estimado em R\$ 10,7 bilhões para 2015, possuindo 2.200 estabelecimentos comerciais que totalizam mais de 6.500 *check-outs* (ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DE SUPERMERCADOS - ACATS, 2017).

Por atuar essencialmente com bens de consumo de primeira necessidade e ter concorrência bastante acirrada, o setor supermercadista opera com margens de lucro bastante

reduzidas. Assim, para que esses empreendimentos consigam se manter competitivos no mercado é necessário que seus administradores utilizem adequadamente um sistema de gestão de custos tecnicamente bem estruturado. Entre os diferentes instrumentos de controle gerencial que podem fundamentar tal sistema, merece destaque a Análise Custo/Volume/Lucro (também conhecida como Análise CVL), pois este é um modelo que possibilita prever o impacto no lucro do período ou no resultado projetado, de alterações no volume vendido, nos preços de venda (através de descontos ou majorações) e nos valores de custos e despesas, tanto fixos quanto variáveis (RAVICHANDRAN, 1993; HANSEN; MOWEN, 2001; MAHER, 2001; SULAIMAN et al., 2004; SOUZA et al., 2011; D'AMATO et al., 2012; FONSECA, 2012; SANTOS et al. 2014).

Porém, a maioria das publicações que abordam essa forma de análise discorre sobre aplicações em empresas industriais e poucos textos voltam-se para os aspectos relacionados exclusivamente ao ambiente varejista (WERNKE, 2010) e especialmente à realidade dos pequenos supermercados. Destarte, além de configurar uma pequena lacuna de pesquisa que deve ser mais bem explorada, a escassez de literatura a respeito pode suscitar dúvidas quanto à adaptabilidade da Análise CVL a esse tipo de comércio, bem como quanto às vantagens e desvantagens associáveis a sua implementação em supermercados.

Com base nessas incertezas é que foi elaborada a pergunta que se pretende responder nesta pesquisa: quais os benefícios e limitações da aplicação da Análise CVL em um supermercado de pequeno porte? Para tanto, foi estabelecido como objetivo de estudo identificar os benefícios e as limitações inerentes à Análise CVL nesse tipo e porte de empresa.

Estudos como esse se justificam por, ao menos, dois motivos. O primeiro é pela importância econômica dos supermercados no país, especialmente em razão de serem grandes geradores de empregos e renda, o que os qualifica para merecerem pesquisas na área de custos. A segunda motivação está vinculada ao fato de que as publicações de contabilidade gerencial deveriam trazer contribuições com ênfase prática (OYADOMARI et al., 2013; LUKKA, 2010; BALDVINDOTTIR et al., 2010), como pretendido nesta pesquisa, com o fito de auxiliar os gerentes destes estabelecimentos a utilizarem as ferramentas para gestão de custos no sentido de obter informações importantes para decisões do dia-a-dia operacional. Esse enfoque é referendado por Iudícibus (1996), o qual salienta que o mais relevante é a qualidade da prática contábil, de vez que a doutrina tem importância mais acentuada quando consegue projetar estruturas conceituais que possam ser validadas pelos experimentos reais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A Análise Custo/Volume/Lucro é um instrumento utilizado para projetar o resultado que seria obtido em diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto de alterações no preço de venda, nos custos ou em ambos (NEVES; VICECONTI, 2003). No entender de Hansen e Mowen (2001), pelo fato da Análise CVL enfatizar os inter-relacionamentos de custos, quantidades vendidas e preços, esta pode ser bastante valiosa para identificar a extensão e a magnitude de um problema econômico que a entidade esteja passando, bem como pode auxiliar os administradores a encontrarem soluções para essas dificuldades. Acerca disso, Warren, Reeve e Fess (2008) aduzem que a importância desta ferramenta para a tomada de decisão reside no fato de que pode ser utilizada para ajustar preços de venda, selecionar o composto de produtos para a venda, escolher estratégias de *marketing* e analisar os efeitos dos custos sobre os lucros.

No que concerne aos seus integrantes, os componentes de utilização cotidiana mais relevante são a Margem de Contribuição, o Ponto de Equilíbrio e a Margem de Segurança, conforme destacado nas próximas seções.

2.1 Margem de contribuição

A informação inicial básica para utilizar a Análise CVL é obtida com o cálculo da margem de contribuição do(s) produto(s) comercializado(s). Nesse rumo, a margem de contribuição unitária consiste basicamente na diferença entre o preço de venda e o custo de compra mais as despesas variáveis (tributos incidentes sobre vendas, comissões sobre vendas etc.). Portanto, representa o quanto a produção e venda de uma unidade adicional de cada produto gera de recursos monetários para a empresa, para que esta possa amortizar seus custos fixos e obter lucro. Tal valor unitário, multiplicado pelo volume de vendas do período, acarreta a margem de contribuição total de determinado produto (NEVES; VICECONTI, 2003; BORNIA, 2009; WERNKE, 2014).

Especialmente na análise da lucratividade do *mix* de vendas da empresa é importante considerar que os custos fixos não podem ser associados a um ou outro produto especificamente (já que existem independentemente de haver produção ou não), mas ao resultado global da companhia. Assim, nessa concepção não existe “lucro” por produto, mas sim “margem de contribuição”, sendo que os custos fixos devem ser deduzidos da soma total das margens proporcionadas pelas vendas do mês (MARTINS, 2003).

Quanto aos benefícios informativos atribuíveis ao conhecimento da margem de contribuição, Passarelli e Bomfim (2004) defendem que este facilita a análise e solução de questões tais como conhecer o efeito de uma modificação de preço nos lucros, quais produtos devem ser promovidos, calcular quantas unidades devem ser vendidas para atingir um retorno específico de investimento, qual o efeito de promoções de vendas sobre os lucros etc. Nessa direção, quanto maior a margem de contribuição de um produto, mais ele contribui para cobrir os custos e formar o lucro; logo, mais lucrativo ele é e preferencial se torna a sua produção. Essa característica dá à margem de contribuição utilidade em processos decisórios ao indicar a rentabilidade de cada produto (SOUZA; DIEHL, 2009). Além disso, a margem de contribuição fornece um indicativo a respeito da continuidade das operações porque, conforme Lins e Silva (2005), se a empresa está trabalhando com margem de contribuição negativa e tende a se manter desta forma, a melhor opção seria encerrar suas operações. No entanto, a gerência da entidade pode utilizar a margem de contribuição por produto, a fim de eliminar os produtos com margem negativa para priorizar outros e otimizar o resultado.

Por outro lado, existem algumas limitações que são associáveis à margem de contribuição. Embora a margem de contribuição seja uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisão de curto prazo, pode levar o lojista a negligenciar os custos fixos, uma vez que a margem de contribuição considera apenas os custos e despesas variáveis. Alguns segmentos varejistas tendem a sofrer consideráveis aumentos em seus custos fixos (em virtude de inovações tecnológicas, acordos trabalhistas etc.) e esses custos, se não acompanhados, podem levar a empresa a ter problemas financeiros (WERNKE, 2010). Por sua vez, Santos (2005) comenta que é necessário ressaltar que utilizá-la sem as devidas cautelas pode causar complicações, de vez que os gestores podem centrar sua atenção sobre as contribuições marginais de cada produto (que prioriza o curto prazo) e desprezar a necessidade de recuperar os custos fixos (que se reflete mais a médio e longo prazo).

2.2 Ponto de equilíbrio

O segundo componente da Análise CVL é o ponto de equilíbrio (PE). Também chamado de ponto de nivelamento, ponto de ruptura ou *break-even point*, o mesmo pode ser definido como o nível de vendas onde no qual os gastos totais se igualam às receitas totais.

No ponto de equilíbrio a empresa está produzindo somente o suficiente para gerar receita que iguala ao custo. Ou seja, quando está operando em um nível de produção igual a seu ponto de equilíbrio, esta não apresenta lucro nem prejuízo, pois consegue gerar recursos suficientes apenas para remunerar seus fatores de produção. Esse ponto indica o mínimo de receita gerada

pela produção/vendas para que a entidade não incorra em prejuízos (DUTRA, 2003). Na mesma linha de raciocínio, Lins e Silva (2005) destacam que o ponto de equilíbrio pode ser determinado também através da margem de contribuição, onde este equivale ao total de margem de contribuição necessário para igualar os custos e despesas fixas do negócio, sem incorrer em lucros ou prejuízos.

Quanto às modalidades deste instrumento gerencial, as três mais comentadas na literatura são o ponto de equilíbrio “contábil”, o “econômico” e o “financeiro”. No caso do ponto de equilíbrio contábil (PEC), este representa a quantidade de vendas que deve ser efetuada para cobrir todos os custos e as despesas fixas, deixando de lado os aspectos financeiros e não operacionais. Portanto, nessa forma de cálculo são incorporados fatores não desembolsáveis (como a depreciação) e desconsiderados fatores de natureza exclusivamente financeira (PADOVEZE, 2004).

Entretanto, no longo prazo a gerência do empreendimento pode almejar uma remuneração pelo investimento realizado, além da cobertura de seus gastos fixos. Nesse contexto é possível apurar o ponto de equilíbrio econômico (PEE), que Wernke (2014) conceitua como o volume de vendas que proporciona alcançar a meta lucro determinada pelos investidores, além do pagamento das despesas e custos fixos da organização. Além disso, conforme Bornia (2009), no ponto de equilíbrio econômico podem ser considerados também todos os custos de oportunidade referentes ao capital próprio, ao possível aluguel de edificações (caso a empresa seja a proprietária) e a outros itens do gênero, mostrando a real rentabilidade que o negócio traz, quando confrontado a outras opções de investimento.

No que tange ao ponto de equilíbrio financeiro (PEF), este pode ser utilizado para calcular o volume de vendas que é suficiente para pagar custos e despesas variáveis, as despesas e custos fixos (exceto a depreciação) e outras dívidas que a empresa tenha que saldar no período, como empréstimos e financiamentos bancários, aquisição de bens, etc. (WERNKE, 2010). Nessa direção, Souza (2011) assevera que nesta modalidade não há preocupação com o resultado econômico, mas com a geração dos recursos necessários para dar cobertura aos pagamentos demandados pelas operações. A principal distinção do ponto de equilíbrio contábil reside no fato de considerar que a margem de contribuição deve ser suficiente para cobrir (i) os custos e despesas que geram desembolsos (portanto, são deduzidos dos custos e despesas fixos os valores referentes às depreciações do ativo imobilizado, amortizações do intangível, despesas provisionadas etc.) e (ii) os pagamentos de juros e amortizações de dívidas.

Quanto às equações a utilizar no cálculo, são mais comuns na literatura as fórmulas para calcular os diversos tipos de ponto de equilíbrio no âmbito de empresas monoprodutoras, ou seja, os exemplos da maioria dos livros didáticos ilustram a aplicação para o caso da venda de apenas um produto (MARTINS, 2003; BRUNI, 2006; BORNIA, 2009; POMI, 2014). Contudo, a maioria das empresas mantém vários itens em seu *mix* de comercialização e o uso dessas fórmulas não é adequado. Sobre isso, Santos (2005), Assaf Neto e Lima (2009) defendem que para aquelas empresas que comercializam mais de um produto deve ser apurado o ponto de equilíbrio *mix*. Para tanto, no caso do ponto de equilíbrio (em unidades) para vários produtos concomitantemente (como a empresa objeto deste estudo) deve ser utilizada a fórmula: PE *Mix* (unidades) = [(Despesas e Custos Fixos R\$) / (Margem de Contribuição Total R\$ / Quantidade Total em Unidades)].

No que se refere aos benefícios informativos provenientes do ponto de equilíbrio, Marcousé, Surridge e Gillespie (2013) citam que essa análise é particularmente útil para pequenas empresas e para as companhias recém-criadas, nas quais os gestores talvez não sejam capazes de empregar técnicas mais sofisticadas. Por sua vez, Passarelli e Bomfim (2004) destacam como vantagens associáveis: (i) permite analisar o desempenho da empresa em comparação com o nível de atividade que traz resultado nulo (zero), alertando o gestor para a eventual necessidade de medidas corretivas; (ii) fornece bases para o planejamento das

operações o nível necessário para otimizar o resultado;(iii) propicia uma visão mais abrangente do relacionamento entre gastos, vendas e volumes, além de auxiliar na identificação dos efeitos que as mudanças ocorridas (ou projetadas) nessas variáveis produzirão sobre as demais.

Em sentido contrário, podem ser encontradas ressalvas sobre o uso do ponto de equilíbrio. Souza e Diehl (2009) citam o fato de que na Análise CVL é necessário utilizar preços constantes nos níveis de atividade considerados na equação, mas mudanças nos preços alterarão as margens de contribuição dos produtos, o que modifica o resultado do ponto de equilíbrio. Passarelli e Bomfim (2004) aventam o aspecto de que, mesmo que a técnica considere valores de custos, despesas e volumes constantes, é comum que esses valores sejam mais elevados no início das operações e decresçam à medida que se aproximam da capacidade máxima, em decorrência da eficiência operacional adquirida ao longo do processo. Adicionalmente, Yuan (2009), Busan e Dina (2009), Souza et al. (2011) e Bonacim et al., (2013) elencam outras limitações relacionadas ao tema.

2.3 Margem de segurança

O objetivo de qualquer empresa consiste em gerar lucro e, portanto, trabalhar com níveis de vendas que superem o ponto de equilíbrio. O excedente das vendas sobre o ponto de equilíbrio é chamado de margem de segurança. Em outras palavras, representa o quanto as vendas da empresa podem cair sem que haja prejuízo (MAHER, 2001). Essa concepção é corroborada também por Dutra (2003) ao aduzir que quanto maior a margem de segurança, menor o risco de a empresa entrar na área de prejuízo, e quanto menor, maior será este risco.

Além disso, Bruni (2006) menciona que podem ser calculados três tipos de margem de segurança: em unidades (subtraindo das vendas em unidades o ponto de equilíbrio em unidades), em valor monetário (ao descontar do faturamento do período o valor do ponto de equilíbrio respectivo) e em percentual (proporção da margem de segurança em valor sobre as vendas).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que tange aos aspectos metodológicos, em relação à tipologia quanto aos objetivos, este estudo pode ser classificado como descritivo, pois visa descrever características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relação entre as variáveis (GIL, 2006). Sobre essa modalidade de pesquisa, Andrade (2002) destaca que um estudo descritivo e preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem a interferência do pesquisador. Pelo aspecto dos procedimentos adotados, por concentrar-se em uma só empresa e suas conclusões limitarem-se ao contexto desse objeto de estudo, caracteriza-se como um estudo de caso. Yin (2005, p. 32) advoga que um estudo de caso “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. No âmbito da forma de abordagem do problema a pesquisa pode ser classificada como “qualitativa”, que é como Richardson et al. (1999, p. 80) denominam os estudos que “podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

A pesquisa foi realizada em um supermercado de pequeno porte sediado no município de São Martinho (SC), que contava com quinze funcionários à época da pesquisa (novembro de 2016) e foi fundado em meados da década de 1960. A escolha por essa empresa levou em conta o critério de facilidade de acesso aos dados necessários, visto que o proprietário franqueou todas as informações solicitadas pelos autores.

Para obter os dados utilizados nesse estudo foi empregada inicialmente a técnica de entrevistas informais (não estruturadas) com o proprietário da entidade, visando conhecer a situação vigente no que tange aos controles internos adotados. As perguntas feitas se

relacionavam principalmente com os procedimentos rotineiros utilizados quanto aos produtos comercializados; prazos de estocagem, de recebimentos e de pagamentos; volume comercializado de mercadorias e respectivos custos de aquisição; forma de tributação e outros gastos mensais. As respostas coligidas foram suficientes para conhecer o contexto da organização e a profundidade dos controles internos mantidos. Em seguida, iniciou-se a coleta dos dados necessários sobre execução do trabalho em documentos obtidos nos poucos controles internos existentes e na contabilidade (terceirizada), além de estimativas realizadas pelo gestor.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Quanto ao aspecto da gestão de custos e preços, o proprietário informou que contava com o apoio de um *software* de controle interno que era utilizado para controlar os níveis de estoques, faturamento fiscal das vendas e gestão de pagamentos e recebimentos. No que tange ao desempenho dos segmentos de mercado, a gerência avaliava os produtos no sentido de priorizar aqueles que propiciassem o maior valor de vendas no período. Em relação ao lucro mensal da empresa e à lucratividade dos grupos de mercadorias comercializadas, o administrador citou que não dispunha de informações precisas acerca desses aspectos e apenas estimava mentalmente tais resultados. Então, por considerar esses informes relevantes para otimizar o resultado do empreendimento, permitiu que os autores testassem a adequação dos conceitos da Análise CVL nesse contexto por meio de uma planilha elaborada no aplicativo Excel, conforme os passos descritos nas próximas seções.

4.1 Dados coletados

Para efetuar a Análise CVL no supermercado pesquisado foi necessário utilizar dados provenientes do *software* de controle interno que a empresa possuía na ocasião. Nesse rumo, os dados coligidos de todos os produtos comercializados no mês foram os que estão exemplificados na Tabela 1 para o produto “Bolo de Chocolate kg”

Tabela 1 - Dados coletados por mercadoria

Itens	Descrição/Valores
No. ord. Cadastro	3.903
Grupo	PADARIA
Código	58
Descrição	BOLO DE CHOCOLATE KG
Quantidade vendida (unidades)	111,83
Venda do mês - R\$	1.993,95
ICMS-vendas - R\$	338,97
PIS-vendas - R\$	32,90
Cofins-vendas - R\$	151,54
Custo de compra unitário - R\$	10,74

Fonte: elaborada pelos autores.

Quanto aos dados listados na Tabela 1, as informações sobre as características dos produtos e as quantidades vendidas no período foram obtidas através de relatório próprio do *software* de controle interno utilizado na empresa. O mesmo vale para o custo de compra unitário, o qual está representado já com seu valor final, ou seja, descontados os tributos recuperáveis e acrescentados os tributos não recuperáveis relacionados a cada um deles. Para as informações sobre tributos incidentes sobre a venda (que no caso dos itens comercializados pelo estabelecimento são o PIS, COFINS e ICMS), estas foram importadas do cadastro de produtos as alíquotas incidentes sobre cada um deles e as mesmas foram aplicadas sobre os respectivos valores totais faturados no período. Com isso, obteve-se o valor total de tributos sobre as vendas do mês.

4.2 Margem de contribuição do supermercado

A margem de contribuição tem sido considerada uma importante ferramenta para monitoramento da rentabilidade dos segmentos de mercado no âmbito varejista, bem como avaliação e análise de sua composição (WERNKE, 2010). Nesse sentido, buscou-se apurar esse valor na empresa citada para todos os integrantes do *mix* de vendas, uma vez que o *software* utilizado pelo gerente do supermercado não fornecia informações satisfatórias a respeito.

Assim, para calcular a margem de contribuição unitária em valor monetário (R\$) e em percentual (%) de cada mercadoria abrangida foram considerados os fatores mencionados na Tabela 2.

Tabela 2 - Margem de Contribuição Total

Descrição/mercadoria	Quantidade Vendida (unidades)	Vendas do mês Total - R\$	Desp. Var. da Venda Total - R\$	Custo de Compra Total - R\$	Margem de Contribuição Total - R\$
CERV KAISER 350ML	4.700,00	7.710,09	-	7.285,00	425,09
REFR PEPSI 2L	2.121,00	6.675,80	-	6.341,79	334,01
COXA SOBRECOXA MACEDO KG	1.180,08	5.983,10	418,82	5.050,74	513,54
CERV KAISER 600ML	1.712,00	5.558,00	-	5.033,28	524,72
LEITE LV TIROL 1L INTEGRAL	1.315,00	5.289,90	370,29	4.365,80	553,81
CARNE MOIDA DE SEGUNDA KG	384,85	5.123,63	614,84	2.928,71	1.580,09
CONTRA FILE BOVINO KG	215,90	4.872,41	584,69	3.791,20	496,52
LEITE LV ITALAC 1L INTEGRAL	1.209,00	4.702,75	329,19	3.711,63	661,93
Outros...	-	-	-	-	-
Totais	90.609,97	424.447,12	34.535,20	307.540,87	82.371,05

Fonte: elaborada pelos autores.

Cabe ressaltar que durante o mês de novembro de 2016 foram comercializadas 4.647 mercadorias diferentes, mas por limitação de espaço no texto optou-se por evidenciar de forma detalhada apenas os oito produtos com maior faturamento. Os demais produtos vendidos nesse período estão simbolicamente representados na linha “Outros” nesta e nas demais tabelas deste artigo.

No caso do produto “COXA SOBRECOXA MACEDO KG”, por exemplo, a margem de contribuição total de R\$ 513,54 foi apurada a partir do valor total das vendas do mês (R\$ 5.983,10), do qual foi deduzido o valor do custo de compra total respectivo (R\$ 5.050,74) e o montante das despesas variáveis de venda (R\$ 418,82). As despesas variáveis de venda consideradas no cálculo referem-se à soma dos impostos sobre vendas, as quais estão diretamente ligadas ao nível de faturamento das mercadorias. Portanto, do total de R\$ 5.983,10 obtido com a venda deste produto no período, cerca de R\$ 425,09 foi a contribuição efetivamente proporcionada pela mercadoria para pagar os custos fixos do empreendimento e formar o lucro do mês. Porém, é pertinente destacar que alguns produtos não tiveram despesas variáveis relacionadas com tributos sobre vendas, como exposto na Tabela 2 (para três tipos de bebidas), em virtude da legislação tributária aplicável aos mesmos, conforme informado pelo contador da empresa pesquisada.

Para facilitar a compreensão destes dados e a análise de sua participação no resultado, a Tabela 3 evidencia um comparativo entre os valores de margem de contribuição unitária (em R\$) e em percentual (%) das mercadorias abrangidas, bem como a participação de cada item na margem de contribuição total e no faturamento total do mês.

Tabela 3 – Avaliação do desempenho das mercadorias

Descrição/mercadoria	Margem de Contribuição	Margem de Contribuição	Particip Marg. Contrib.	Particip. Venda	(1-2)= Diferença na particip.
	Unit. - R\$	Unit. - %	Total - % (2)	Total - % (1)	MC X Vendas
CERV KAISER 350ML	0,090	5,51%	0,52%	1,82%	1,30%
REFR PEPSI 2L	0,157	5,00%	0,41%	1,57%	1,17%
COXA SOBRECOXA MACEDO KG	0,435	8,58%	0,62%	1,41%	0,79%
CERV KAISER 600ML	0,306	9,44%	0,64%	1,31%	0,67%
LEITE LV TIROL 1L INTEGRAL	0,421	10,47%	0,67%	1,25%	0,57%
CARNE MOIDA DE SEGUNDA KG	4,106	30,84%	1,92%	1,21%	-0,71%
CONTRA FILE BOVINO KG	2,300	10,19%	0,60%	1,15%	0,55%
LEITE LV ITALAC 1L INTEGRAL	0,548	14,08%	0,80%	1,11%	0,30%
Outros...	-	-	-	-	-
Totais	-	-	100%	100%	-

Fonte: elaborada pelos autores.

A margem de contribuição unitária em valor (R\$) que consta da Tabela 3 foi calculada pela divisão da margem de contribuição total (R\$), apurada na Tabela 2, pela quantidade vendida no mês (dado mencionado na Tabela 1). Por sua vez, a margem de contribuição unitária em percentual (%) foi determinada pela divisão da margem de contribuição total (R\$) pelo faturamento total (R\$) de cada produto.

Ao analisar o cenário deslindado na Tabela 3 é interessante observar que os produtos com maior margem de contribuição unitária (R\$) não necessariamente são os que mais agregam valor para a empresa, se considerada a quantidade vendida no mês (margem de contribuição total). Isso ocorre porque, em determinados casos, o produto pode ser bem lucrativo a cada unidade comercializada, mas possuir baixa demanda. Com isso, acarreta pequeno valor de margem de contribuição total no final do período. Essa peculiaridade pode ser exemplificada pelas mercadorias “CONTRA FILE BOVINO KG” E “LEITE LV ITALAC 1L INTEGRAL”, de vez que o primeiro tem margem de contribuição unitária de R\$ 2,30 (que é superior à margem de R\$ 0,548 do leite), mas esse tipo de carne trouxe 0,60% da margem de contribuição total do mês e o leite teve participação de 0,80% no total do período nesse parâmetro de análise.

O mesmo ocorre para a participação nas vendas. Dos itens destacados na Tabela 3, aquele com maior participação no faturamento foi a “CERV KAISER 350ML” (com 1,82% do total vendido). Porém, ao analisar essa mercadoria em termos da sua participação na margem de contribuição do mês, este percentual cai para menos de um terço da participação que conseguiu no faturamento (0,52%). Por outro lado, itens intermediários em termos de participação nas vendas, como a “CARNE MOIDA DE SEGUNDA KG” (que chegou a 1,21% do valor total faturado), podem ter participações percentuais mais elevadas quando analisados sob o prisma da margem de contribuição total. No caso da carne, sua participação foi a mais significativa entre os itens abordados, com 1,92% da margem de contribuição total do mês. Portanto, essa mercadoria foi a melhor pelo critério de margem de contribuição total (que deve ser priorizado na análise), mas ficou na sexta posição no quesito “faturamento do mês”.

Embora seja necessário analisar também fatores como a disponibilidade física do produto na gôndola e o preço de determinado item (que pode ser utilizado para “atrair a atenção do consumidor” para a loja e/ou para outros itens oferecidos), a análise pela margem de contribuição total pode orientar o gestor quanto aos produtos que devem ser priorizados no *mix*. Isso é especialmente salutar quando se pretende aumentar a lucratividade do estabelecimento ou quando da análise sobre quais linhas de mercadorias devem ser expandidas ou reduzidas.

4.2.1 Margem de contribuição total por linha de mercadorias

Em razão da miríade de produtos que um supermercado tipicamente comercializa, tende a ser interessante avaliar a performance também das linhas de mercadorias, visto que estas podem ofertar uma compreensão mais facilitada sobre os segmentos que mais colaboram com o resultado do varejista. Nesse caso, para uma avaliação mais abrangente é interessante calcular também a margem de contribuição por grupos ou linhas de produtos comercializados, como pode efetuado no supermercado pesquisado e sintetizado no comparativo exposto na Tabela 4,

Tabela 4 - Desempenho por grupos de mercadorias

Grupos	Vendas R\$	(1). % das Vendas	MC Total R\$	(2).% da MC Total	(1-2)=Difer. Partic.
AÇOUGUE	83.778,69	19,74%	14.362,74	17,44%	2,30%
BAZAR	23.821,20	5,61%	3.422,69	4,16%	1,46%
BEBIDAS	70.732,18	16,66%	11.172,07	13,56%	3,10%
DIET / LIGHT	2.995,43	0,71%	766,25	0,93%	-0,22%
HIGIENE E PERFUMARIA	28.194,19	6,64%	8.421,19	10,22%	-3,58%
HORTIFRUTI	27.932,33	6,58%	5.817,45	7,06%	-0,48%
LATICÍNIOS	31.162,18	7,34%	5.902,90	7,17%	0,18%
LIMPEZA	28.250,30	6,66%	5.585,29	6,78%	-0,12%
MASSAS, BISCOITOS E DESCART.	51.770,74	12,20%	12.022,87	14,60%	-2,40%
PADARIA	27.731,76	6,53%	4.820,26	5,85%	0,68%
PET SHOP, CEREAIS E ENLAT.	48.078,12	11,33%	10.077,34	12,23%	-0,91%
TOTAL	424.447,12	100,00%	82.371,05	100,00%	-

Fonte: elaborada pelos autores.

O faturamento de R\$ 424.447,12 no mês em lume acarretou margem de contribuição total de R\$ 82.371,05. Ao analisar esse desempenho por grupos de produtos foi possível deduzir que o grupo que registrou o maior faturamento e também a maior margem de contribuição foi o “AÇOUGUE”, cujas vendas totalizaram R\$ 83.778,69 e geraram R\$ 14.362,74 de margem de contribuição total. Embora o mesmo grupo tenha apresentado melhores resultados em ambos os critérios (vendas e margem de contribuição total), esta não é uma regra. O segundo melhor resultado em termos de vendas foi o grupo “BEBIDAS”, com vendas de R\$ 70.732,18. Porém, sua margem de contribuição total chegou a R\$ 11.172,07 e foi inferior àquela proporcionada pelo grupo “MASSAS, BISCOITOS E DESCART.”, o qual rendeu R\$ 12.022,87 nesse parâmetro. Além disso, dos onze grupos de mercadorias, seis têm percentuais de participação maiores na margem de contribuição do que aqueles que possuem em termos de faturamento mensal: “Massas, Biscoitos e Descartáveis”, “Pet Shop, Cereais e Enlatados”, “Limpeza”, “Higiene e Perfumaria”, “Hortifruti” e “Diet/Light”.

Nessa direção, assumindo-se que a margem de contribuição total é o critério mais relevante para avaliar o desempenho dos segmentos de mercado, os grupos que deveriam ser priorizados em função da sua capacidade de contribuir para o lucro da empresa seriam, pela ordem: “Açougue” (17,44% da margem de contribuição do mês), “Massas, Biscoitos e Descartáveis” (14,60%), “Bebidas” (13,56%), “Pet Shop, Cereais e Enlatados” (12,23%), “Higiene e Perfumaria” (10,22%), “Laticínios” (7,17%), “Hortifruti” (7,06%), “Limpeza” (6,78%), “Padaria” (5,85%), “Bazar” (4,16%) e “Diet/Light” (0,93%). A prioridade comercial, nesse caso, pode ser enfatizada por meio de iniciativas relacionadas com propagandas, exposição nas gôndolas em pontos específicos, destinação de maior área física etc.

4.3 Gastos fixos mensais

Para conhecer o ponto de equilíbrio do supermercado foi necessário determinar o valor mensal relacionado aos gastos fixos da empresa. Em razão disso, buscou-se levantar estes valores junto aos controles internos mantidos pelo gestor e na contabilidade (terceirizada) para representá-los, de forma resumida, na Tabela 5.

Tabela 5 – Gastos Fixos Mensais

Fatores	Mês: Nov./2016
	Valor do Mês (R\$)
Salários/encargos dos funcionários	28.178,62
Salários/encargos dos administradores	4.682,34
Energia elétrica	3.586,84
Água	52,97
Telefone/internet	369,91
Embalagens	1.030,38
Aluguel de depósito	2.194,00
Propaganda	740,05
Tarifas bancárias	124,79
Juros bancários	1.659,77
IPTU/IPVA/Alvará	582,45
Combustíveis/lubrificantes	469,10
Manutenção e consertos	2.867,77
Seguros	404,41
Depreciação de móveis	1.303,05
Depreciação de equipamentos	787,78
Depreciação de veículos	132,44
Honorários (contador, advogado etc.).	2.150,00
Anuidades (CDL/SPC/outros)	134,90
Brindes e doações	10,97
Outros gastos	7.906,68
Total de gastos fixos do mês	59.369,22

Fonte: elaborada pelos autores.

De acordo com o levantamento efetuado, o total de gastos fixos do mês pesquisado foi de R\$ 59.369,22, onde os principais gastos estão relacionados com folha de pagamentos, energia elétrica, aluguel do depósito, honorários profissionais, juros bancários etc. A priori, este seria o valor mínimo de margem de contribuição que a empresa precisaria atingir para que não sofresse prejuízo, como é determinado pelo cálculo do ponto de equilíbrio destacado na próxima seção.

4.4 Ponto de equilíbrio do supermercado

O ponto de equilíbrio representa o nível de vendas onde a empresa consegue igualar suas receitas e a soma de seus custos e despesas (fixos e variáveis). Ao contrário da margem de contribuição, neste caso não é possível calcular o ponto de equilíbrio por grupo de produtos. Tal fato se justifica pela dificuldade de associar os gastos fixos pertinentes a cada grupo em separado, principalmente em estabelecimentos que trabalham com uma gama de produtos muito diversificada, como é o caso dos supermercados. Para essas situações o critério mais adequado a ser utilizado é a apuração do ponto de equilíbrio *mix*, cuja etapa inicial de cálculo está demonstrada na Tabela 6.

Tabela 6 - Ponto de Equilíbrio *Mix* (Unidades) - Etapa 1

Itens	Valores
a) Gastos fixos do mês - R\$	59.369,22
b) Margem de contribuição total - R\$	82.371,05
c) Quantidade total vendida (unidades)	90.609,97
d=a/(b/c) Ponto de equilíbrio <i>mix</i> (unidades)	65.307,45

Fonte: elaborada pelos autores.

Assim, dispondo das informações sobre gastos fixos (R\$ 59.369,22), margem de contribuição total do mês (R\$ 82.371,05) e quantidades totais vendidas (90.609,97 unidades), calculou-se o ponto o ponto de equilíbrio *mix*. Com isso, foi identificando que o volume de vendas que conduz ao ponto de nivelamento entre receitas, custos e despesas seria de 65.307,45 unidades, se mantida a proporção de vendas das mercadorias considerada no cálculo.

Contudo, como esse volume refere-se ao conjunto dos produtos vendidos, é necessário individualizá-lo no sentido de atribuir a cada mercadoria uma fração desse total de unidades, como efetuado no procedimento exposto nas colunas 2 e 3 da Tabela 7.

Tabela 7 - Ponto de Equilíbrio *Mix* (em valor - R\$) - Etapa 2

Descrição/mercadoria	Perc. da Quantid. total/mês	(1)Partic. no Ponto Equil. Mix (unid.)	(2) Preço de Venda Unit. - R\$	(1x2) Ponto de Equil. valor - R\$
CERV KAISER 350ML	5,187%	3.387,54	1,64	5.557,07
REFR PEPSI 2L	2,341%	1.528,72	3,15	4.811,61
COXA SOBRECOXA MACEDO KG	1,302%	850,55	5,07	4.312,34
CERV KAISER 600ML	1,889%	1.233,93	3,25	4.005,95
LEITE LV TIROL 1L INTEGRAL	1,451%	947,79	4,02	3.812,71
CARNE MOIDA DE SEGUNDA KG	0,425%	277,38	13,31	3.692,87
CONTRA FILE BOVINO KG	0,238%	155,61	22,57	3.511,81
LEITE LV ITALAC 1L INTEGRAL	1,334%	871,39	3,89	3.389,52
Outros...	-	-	-	-
Totais	100,0%	65.307,45	38.341,05	305.921,74

Fonte: elaborada pelos autores.

Ou seja, para fazer a distribuição das 65.307,45 unidades do ponto de equilíbrio apurado na Tabela 6, inicialmente foi apurado o percentual do total de unidades vendidas que cabe a cada mercadoria, conforme consta da coluna 2 da Tabela 7. Referido percentual foi multiplicado pelo total de unidades do ponto de equilíbrio para apurar o volume que caberia a cada integrante do *mix* de itens comercializados no mês. Por exemplo: a “CERV KAISER 350ML” respondeu por 5,187% das quantidades vendidas ($4.700 / 90.609,97 \times 100$ -Tabela 2), que multiplicado por 65.307,45 unidades implicou ponto de equilíbrio *mix* de 3.387,54 unidades para esse produto. Na sequência, multiplicou-se o preço de venda unitário (em R\$ obtido através $7.710,09 / 4700$ – Tabela 2) de cada mercadoria (coluna 4 da Tabela 7) pela quantidade destes no nível de equilíbrio para determinar o ponto de equilíbrio *mix* em valor monetário (R\$). No caso da mercadoria exemplificada acima, o ponto de equilíbrio em valor chegou a R\$ 5.557,07 (3.387,54 unidades X R\$ 1,64), enquanto que o ponto de equilíbrio total da empresa atingiu R\$ 305.921,74. Nesse contexto é possível concluir que o supermercado em tela deveria faturar ao menos R\$ 305.921,74 (ou 65.307,45 unidades), se mantida a mesma proporção das vendas entre as mercadorias abrangidas, para atingir o ponto de nivelamento entre receitas, custos e despesas.

É relevante salientar que a planilha que fundamentou os cálculos do ponto de equilíbrio descritos nesta seção possibilitou fazer também simulações relacionadas ao ponto de equilíbrio “econômico” (quando se projeta o volume de faturamento necessário para gerar o valor do lucro a ser atingido e/ou investimentos a serem efetuados no período) e do ponto de equilíbrio “financeiro” (que equivale ao nível de vendas suficiente para liquidar as dívidas do período, já

descontada a depreciação por não representar efetivamente um desembolso). Contudo, optou-se por não relatar acerca dessas duas possibilidades neste artigo pela restrição de espaço disponível.

4.5 Margem de segurança do supermercado

O valor que excede o ponto de equilíbrio alcançado em determinado período é chamado de margem de segurança. Contudo, se durante o período analisado as vendas forem inferiores ao ponto de equilíbrio, diz-se que a empresa tem margem de segurança negativa. Então, este valor passa a representar o montante adicional de vendas a ser alcançado para sair do prejuízo.

O cálculo da margem de segurança do supermercado em estudo está evidenciado:

Tabela 8 - Margem de Segurança (em unidades e valor - R\$)

Descrição/mercadoria	Ponto de Equilíbrio unidades	Vendas totais unidades	Margem. de Segur. unidades	Ponto de Equilíbrio. valor - R\$	Vendas totais valor - R\$	Marg. de Segur. valor - R\$
CERV KAISER 350ML	3.387,54	4.700,00	1.312,46	5.557,07	7.710,09	2.153,02
REFR PEPSI 2L	1.528,72	2.121,00	592,28	4.811,61	6.675,80	1.864,19
COXA SOBRECOXA MACEDO KG	850,55	1.180,08	329,53	4.312,34	5.983,10	1.670,76
CERV KAISER 600ML	1.233,93	1.712,00	478,07	4.005,95	5.558,00	1.552,05
LEITE LV TIROL 1L INTEGRAL	947,79	1.315,00	367,21	3.812,71	5.289,90	1.477,19
CARNE MOIDA DE SEGUNDA KG	277,38	384,85	107,47	3.692,87	5.123,63	1.430,76
CONTRA FILE BOVINO KG	155,61	215,90	60,29	3.511,81	4.872,41	1.360,60
LEITE LV ITALAC 1L INTEGRAL	871,39	1.209,00	337,61	3.389,52	4.702,75	1.313,23
Outros...	-	-	-	-	-	-
Totais	65.307,45	90.609,97	25.302,52	305.921,74	424.447,12	118.525,38

Fonte: elaborada pelos autores.

Conforme observado, o volume total de vendas do período (90.609,97 unidades) foi superior ao ponto de equilíbrio *mix* (65.307,45 unidades). Desse modo, as 25.302,52 unidades adicionais representam a margem de segurança, ou seja, o volume de vendas que a empresa pode perder sem que passe a operar com prejuízo contábil. Ainda, ao se multiplicar essas quantidades de mercadorias pelos respectivos preços de venda unitários é possível apurar a margem de segurança em valor monetário (R\$) alcançada pela loja no período, que neste caso foi R\$ 118.525,38.

4.6 Resultado do período

As informações utilizadas nas seções precedentes permitiram que fosse proposta ao gestor da empresa pesquisada a elaboração de uma Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) no formato gerencial. Com esse demonstrativo seria possível medir o desempenho da lucratividade da empresa a cada mês, o que facultaria ao empresário conhecer, além do resultado mensal, a participação nas vendas dos fatores envolvidos. Nesse sentido, o relatório sugerido está representado em detalhes na Tabela 9.

Tabela 9 - Resultado do Período

Itens	Valor - R\$	Análise Vertical
(+) Vendas totais	424.447,12	100,00%
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	307.540,87	72,46%
(-) ICMS-Venda	18.821,73	4,43%
(-) PIS-Venda	2.802,94	0,66%
(-) Cofins-Venda	12.910,53	3,04%
(=) Margem de contribuição	82.371,05	19,41%
(-) Gastos fixos	59.369,22	13,99%
(=) Resultado	23.001,83	5,42%

Fonte: elaborada pelos autores.

Como deslindado na Tabela 9, das vendas totais (R\$ 424.447,12) foram descontados os valores referentes ao Custo das Mercadorias Vendidas (R\$ 307.540,87), do ICMS-Venda (R\$ 18.821,73), do PIS-Venda (R\$ 2.802,94) e da Cofins-Venda (R\$ 2.802,94) para chegar à margem de contribuição total do mês (R\$ 82.371,05). Esse valor foi suficiente para suportar os gastos fixos do período (R\$ 59.369,22) e gerar resultado positivo de R\$ 23.001,83 (lucratividade de 5,42% das vendas).

4.7 Discussão dos resultados

Como a aplicação da Análise CVL foi realizada com o auxílio de planilha Excel, permite que as atualizações sejam efetuadas conforme forem alterados os volumes de vendas e os valores monetários a utilizar nos cálculos da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e da margem de segurança. Portanto, as diversas informações úteis ao gestor do supermercado poderão ser obtidas com a periodicidade que convier à administração da empresa, desde que corretamente atualizadas para determinado período.

Nesse caso, entre os benefícios informativos disponibilizados à gerência da varejista pesquisada cabe que sejam destacados os seguintes aspectos:

- 1) Identificação das mercadorias mais lucrativas com base na margem de contribuição unitária (em R\$ ou %), o que possibilita simular cenários acerca da concessão de descontos ou majorações nos preços de venda e nos custos de compra das mercadorias comercializadas;
- 2) Conhecimento da margem de contribuição total das mercadorias e grupos de produtos, o que indica quais destes segmentos mais contribuem para pagar os gastos fixos e gerar lucro para a empresa. Com essa informação, pode-se fundamentar tecnicamente as decisões sobre quais segmentos de mercado devem ser incentivados ou eliminados do *mix* de itens que o supermercado trabalha;
- 3) Projeção da quantidade mínima a ser vendida para que a varejista comece a ter lucros (ponto de equilíbrio contábil), para remunerar o capital investido pelos proprietários deste pequeno supermercado (ponto de equilíbrio econômico) ou para pagar as dívidas de determinado período (ponto de equilíbrio financeiro);
- 4) Mensuração da margem de segurança, o que permite conhecer qual o volume (físico e em valor monetário) que o faturamento pode cair sem que a empresa passe a operar com prejuízo;
- 5) Levantamento de um demonstrativo do resultado do período que pode mostrar o peso dos custos e despesas variáveis e dos gastos fixos mensais na lucratividade do empreendimento. Com isso, também poderá simular os impactos no resultado final de modificações nos fatores envolvidos na Análise CVL.

Apesar dos benefícios acima mencionados, a Análise CVL conta com algumas limitações, as quais foram citadas anteriormente na seção de revisão da literatura. Nesse sentido, no âmbito da pesquisa a principal dificuldade prática consistiu na ausência de relatórios configurados para fornecer os dados necessários no sistema de controle interno que era utilizado pelo supermercado pesquisado. Com isso, recorreu-se à elaboração de planilha Excel para sanar esse entrave. Além disso, cabe ressaltar que tal análise pressupõe níveis constantes dos valores dos custos fixos e variáveis, independentemente das capacidades de comercialização ou de vendas utilizadas, o que nem sempre se aplica à realidade dos empreendimentos varejistas. O mesmo ocorre acerca dos preços e volumes de vendas, pois caso ocorram alterações na legislação tributária, no custo de compra das mercadorias vendidas ou em quaisquer valores

envolvidos nessa análise, o resultado final pode também sofrer alterações (tanto na margem de contribuição, quanto no ponto de equilíbrio e na margem de segurança). Desse modo, recomenda-se que a Análise CVL seja utilizada prioritariamente para orientar as decisões de curto prazo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo indagou acerca dos benefícios e limitações inerentes à Análise CVL no contexto de um supermercado de pequeno porte e teve como objetivo identificar as vantagens informativas e restrições associáveis a essa forma de análise nesse tipo e porte de empresa. Nessa direção, os procedimentos adotados, os conceitos gerenciais empregados e as eventuais adaptações realizadas nos mesmos possibilitaram aplicar a Análise CVL conforme relatado nas seções precedentes. Com isso, os autores entendem que o objetivo da pesquisa foi atingido, de vez que evidenciou a plena aplicabilidade dos conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança no empreendimento pesquisado.

Em que pese as limitações aventadas pela literatura, a quantidade e a qualidade das informações obtidas são relevantes em termos de subsídios úteis para o proprietário do supermercado. A ferramenta aplicada possibilitou a obtenção de informações essenciais para um administrador que, mesmo desejadas, não estavam disponíveis para o gestor da entidade como o conhecimento da lucratividade das mercadorias vendidas (na forma unitária e no volume vendido no período) e das linhas de comercialização (ambos em valor monetário, em percentual e participação no total da loja), do ponto de equilíbrio operacional (em unidades e em valor), do resultado do período e da participação percentual dos gastos em relação à receita mensal.

Além disso, a pergunta de pesquisa indagava também acerca das dificuldades encontradas para implementar a Análise CVL no contexto varejista. Pelo estudo realizado, acerca desse aspecto os pesquisadores concluíram que no supermercado em tela o principal entrave residiu na necessidade de elaborar uma planilha Excel específica. Ou seja, o sistema de informática da empresa, voltado para o aspecto operacional (estoques, faturamento, cobranças e pagamentos) não ofertava relatórios adaptados à Análise CVL e a aquisição foi descartada pela empresa por ocasião do estudo em função de suas limitações orçamentárias. Como alternativa à essa limitação foi utilizada uma planilha eletrônica Excel elaborada pelos autores do estudo, o que implicou maior número de horas de trabalho para confecção da planilha e a alimentação posterior dos dados coletados nos setores investigados. Por outro lado, essa planilha permite fazer atualizações à medida que estas forem necessárias, além de propiciar a simulação de novas condições ou cenários e com o benefício adicional de implicar gastos adicionais porque a gerência da empresa já dispunha desse aplicativo.

Por outro prisma, entende-se que a contribuição do estudo é mais no sentido pragmático. Ou seja, ao relatar a aplicabilidade da Análise CVL nas operações de uma pequena empresa supermercadista evidenciou um estudo com enfoque prático que pode auxiliar os gestores a implementar essa ferramenta da gestão de custos em organizações assemelhadas. Essa ênfase corrobora o entendimento de Baldvinsdottir et al. (2010), Lukka (2010) e Oyadomari et al. (2013) acerca da necessidade de maior número de estudos com essa abordagem. Além disso, como sugestão de trabalhos futuros propõe-se que seja aplicado estudo semelhante em outros tipos de companhias varejistas e/ou prestadoras de serviços, com o intuito de verificar a adequação da Análise CVL a esses contextos empresariais e evidenciar as vantagens e limitações inerentes que forem constatáveis.

REFERÊNCIAS

- ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados. ABRAS. Disponível em: <<http://www.abrasnet.com.br/abras/>>. Acesso em 18 de fevereiro de 2017.
- ACATS - Associação Catarinense de Supermercados de Santa Catarina. ACATS. Disponível em: <<https://www.acats.com.br/>>. Acesso em: 11 abril de 2017.
- ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ASSAF NETO, A.; LIMA, F. G. **Curso de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 2009.
- BALDVINSDOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 79-82, 2010.
- BONACIM, C. A. G. et al. Investment projects in agribusiness: cost-volume-profit analysis considering uncertainty and risk. **Custos e Agronegócios Online**, v.9, n.3, p. 27-48, 2013.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRUNI, A. L. **A administração de custos, preços e lucro: com aplicações na HP-12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2006.
- BUSAN, G.; DINA, I. C. Using cost-volume-profit analysis in decision making. Congres of University Petrosani Economics. **Anais...** Romênia, v.9, n.3, p.103-106, 2009.
- D'AMATO, C. L.; GALVÃO, M.; VILLAÇA, N. A. G.; JORGE, R. K.; TAVARES, Z. **Curso básico de finanças: entendendo finanças de maneira prática e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2012.
- DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FONSECA, J. W. F. da. **Elaboração e análise de projetos: a viabilidade econômico-financeira**. São Paulo: Atlas, 2012.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2001.
- IUDÍCIBUS, S. A gestão estratégica de custos e sua interface com a contabilidade gerencial e teoria da contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 100, p. p. 30-31, 1996.
- LINS, L. S.; SILVA, R. N. S. **Gestão empresarial com ênfase em custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

LUKKA, K. The roles and effects of paradigms in accounting research. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 110-115, 2010.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCOUSÉ, I.; SURRIDGE, M.; GILLESPIE, A. **Finanças**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9ª ed., São Paulo: Atlas, 2003.

NEVES, S. das; VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. São Paulo: Frase, 2003.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; ANTUNES, M. T. P.; AGUIAR, A. B. Criação de conhecimento em práticas de controle gerencial: análise dos estudos internacionais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v.6, n.1, p.4-30, 2013.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2004.

PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. de A. **Custos: análise e controle**. 3ª ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

POMI, R. L. **Manual de custos: evaluación, control, toma de decisiones e gestión**. Montevideo: Editorial Grupo Magro, 2014.

RAVICHANDRAN, R. A decision support system for stochastic cost-volume-profit analysis. **Decision Support Systems**, v. 10, n. 4, p. 379-399, 1993.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, J. J. **Formação de preços e do lucro: custos marginais para formação de preços referenciais**. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, L. A. dos; MARION, J. C.; KETTLE, W. M. Gestão estratégica de custos: um enfoque gerencial utilizando análise CVL na produção de leite da fazenda UNASP EC. **Custos e Agronegócio Online**, v.10, n.3, p.24-37, 2014.

SOUZA, M. A. de. **Mensuração e custeio: fundamentos de custos para gestão**. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (org.). Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, M. A.; DIHEL, C. A. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia de produção e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, M. A.; SCHNORR, C.; FERREIRA, F. B. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicase em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v.5, n.12, p.109-134, 2011.

SULAIMAN, M., AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. M. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, 2004.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Learning 2008.

WERNKE, R. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Juruá, 2010.

WERNKE, R. **Custos logísticos: ênfase na gestão financeira de distribuidoras de mercadorias e de transportadoras rodoviárias de cargas**. Maringá: Editora MAG, 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e método**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

YUAN, F.-C. The use of a fuzzy logic-based system in cost-volume-profit analysis under uncertainty. **Expert Systems with Applications**, v. 36, n.2, p.1155-1163, 2009.

FATORES DE RESISTÊNCIA À IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO (CT-e) EM DUAS GRANDES TRANSPORTADORAS RODOVIÁRIAS DE CARGAS

Taís Daiane S. Assumpção Bianchet

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
taiss@unochapeco.edu.br

Rodney Wernke

Contador, Doutor em Engenharia de Produção
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
rodneywernke1@hotmail.com

RESUMO

O estudo tem por objetivo identificar quais os principais fatores de resistência estavam presentes no processo de implantação do conhecimento de transporte eletrônico (CT-e) em duas grandes empresas de transportes de cargas da região de Chapecó (SC). A pesquisa pode ser classificada como qualitativa em relação ao problema e como descritiva quanto aos objetivos, empregando na coleta de dados um questionário padronizado aplicado aos administradores e contadores das duas transportadoras. Foi investigado sobre seis possíveis categorias de fatores de resistência na implementação do CT-e: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento e aceitação de rotinas. As respostas coligidas demonstraram que dos fatores analisados somente o aspecto relacionado ao poder institucional não foi identificado como presente nas duas empresas por ocasião da adoção do CT-e e que houve maior resistência no âmbito administrativo, se comparado ao setor contábil dessas companhias. Como limitações, cabe apontar o fato de ter suas conclusões circunscritas à realidade das duas transportadoras e de abranger somente seis tipos de fatores de resistência.

Palavras-chave: Fatores de resistência; Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e); Transportadora rodoviária de cargas.

1 INTRODUÇÃO

Os hábitos desenvolvidos nas empresas são processos básicos para os quais, em geral, não há questionamento sobre seu aceite e compartilhamento; o que pode vir a mudar suas práticas de rotinas e hábitos são as alterações no ambiente interno e externo das empresas, refletindo conseqüentemente no processo de gestão destas (KLAN; LIMA Jr.; BEUREN, 2006). No âmbito dessas alterações, a tecnologia da informação produz grandes modificações nos processos de gestão, impactando inclusive na forma de se fazer contabilidade (PASA, 2001).

Entre as alterações oriundas da tecnologia da informação e mudanças ocorridas no contexto da implementação da escrituração fiscal digital em todo país está a implantação nacional do “Conhecimento de Transporte Eletrônico” (CT-e). Esse procedimento iniciou pelo credenciamento voluntário de empresas que se interessaram em aderir ao projeto em substituição aos correspondentes modelos de documentos fiscais em papel (PORTAL do CT-e, 2016). Contudo, modificações na rotina empresarial e contábil podem acarretar resistências, como havia sido identificado anteriormente por Marconi (2003). Nesse sentido, pesquisas no atual cenário empresarial procuram buscar indícios que confirmem que a resistência ao processo de mudança possa ser explicada por um conjunto de fatores, cada qual atuando com maior ou menor intensidade e presentes de modo permanente na empresa, mesmo que em estágio latente

(ANGONESE; LAVARDA, 2014). Além disso, identificar antecipadamente os possíveis fatores de resistência nos processos e compreender as implicações que as mudanças exercem no dia a dia das empresas pode permitir às organizações criar técnicas para otimizar seu desempenho e melhorar sua probabilidade de sucesso (MARQUES; BORGES; ALMADA, 2016).

A partir desse contexto a questão de pesquisa escolhida como norteadora do estudo é: quais os principais fatores de resistência ao processo de implantação do conhecimento de transporte eletrônico (CT-e) nas duas maiores empresas de transporte de cargas da região metropolitana de Chapecó (SC)? Tendo em vista a referida questão de estudo pretendeu-se confirmar/refutar dois pressupostos: (i) o processo de implantação do conhecimento de transporte eletrônico ocasionou resistência na contabilidade e na gestão dessas empresas e (ii) a resistência às mudanças ocasionadas pelo CT-e na parte administrativa das transportadoras foi maior que no âmbito da contabilidade destas. Nesse rumo, o estudo objetivou identificar os fatores de resistência relacionados ao processo de implantação do conhecimento de transporte eletrônico em duas grandes empresas de transporte de cargas da região geográfica citada.

Estudos com esse tipo de abordagem se justificam por dois motivos: a relevância do setor de transporte no país e na região de Chapecó (SC), bem como a escassez de trabalhos sobre o tema. Em relação ao primeiro aspecto, dados da Confederação Nacional do Transporte - CNT (2016) mostram que aproximadamente 156.700 empresas atuam neste segmento no Brasil, enquanto que a FETRANCESC - Federação das Empresas de Transporte de Carga e Logística do Estado de Santa Catarina (2016) relata que o transporte rodoviário de cargas é responsável por 70% da arrecadação de ICMS do setor de transportes em Santa Catarina. Por outro lado, no que tange à escassa publicação sobre o tema, poucas pesquisas foram encontradas a respeito da realidade nacional sobre o tema, conforme mencionado em seção posterior, o que constitui uma lacuna que se pretende contribuir para minimizar. Além disso, este estudo procura contribuir também no sentido de que reúne fatores de resistência ao processo de mudança investigados em outra pesquisa (ANGONESE; LAVARDA, 2014) e procura identificar se esses fatores surgem também quando analisadas situações de mudanças em empresas de um mesmo setor em determinado município (diferentemente do trabalho citado, que priorizou empresas de segmentos distintos).

2 REVISÃO DA LITERATURA

Com a era da tecnologia e informação, empresas precisam adotar em seus sistemas de gestão determinados conceitos que induzem às mudanças em um ritmo mais acelerado que em qualquer outro período. Isso impõe às entidades afetadas a necessidade de um aperfeiçoamento continuado para novos desafios, enquanto que cabe aos gestores administrar um complexo volume de ações voltadas à busca de aprender a conviver com as constantes mudanças de uma forma mais apropriada (LEAL FILHO, 2005).

Nos últimos anos, o ambiente de internacionalização e competitividade nos negócios têm forçado as organizações a investirem em recursos consideráveis na implantação de sistemas informatizados de gestão. Destarte, conforme citado por Kim e Kankanhalli (2009), os gestores responsáveis pela tecnologia da informação das empresas necessitam conhecer os fatores que antecedem a resistência a esse tipo de sistema, pois tal tipo de entrave ocupa o primeiro lugar nos desafios do processo na implementação de sistemas de informação.

Quanto à definição de resistência, para Lapointe Rivard (2005), esta equivale a como o comportamento humano pode variar em relação a uma mudança, que pode ir do desânimo ou falta de cooperação, até um comportamento de destruição física e sabotagem. Os citados autores defendem que a resistência pode ser classificada em quatro níveis: (i) apatia, relacionada a distância e falta de interesse; (ii) resistência passiva, que está vinculada a táticas de demora, abandono, desculpas e persistência em comportamentos antigos; (iii) resistência ativa, que está

associada ao comportamento forte, não destrutivo e formação de coalizões e (iv) resistência agressiva, que abrange ameaças, lutas, greves, boicotes ou sabotagem, procurando acabar com a ordem ou destruir o(s) fator(es) que ocasionou(aram) tal resistência.

Por sua vez, Graeml (1998) descreve a resistência como sendo uma resposta genuína de um sistema que vê o custo da mudança como sendo maior que o seu benefício. Assim, compete a quem efetivamente está ligado à mudança imposta responder abertamente a essa resistência, procurando superar esse desafio. Nesse rumo, quando da implantação de novos sistemas de informação, os usuários podem assumir postura de adoção ou de resistência ao uso, baseados em suas avaliações de ganhos e perdas associadas ao sistema a implantar (OLIVEIRA et al. 2009). Fetzner e Freitas (2012) comentam que estudos sobre os processos organizacionais têm contribuído para esclarecer sobre os fatores ligados a falhas em iniciativas de mudança e destacam que as origens e reações a essas mudanças são inerentes ao processo e não devem ser consideradas inapropriadas.

Contudo, para os propósitos deste estudo foram selecionados os fatores de resistência destacados na pesquisa de Angonese e Lavarda (2014), conforme apresentado a seguir.

2.1 Poder institucional

Quando indivíduos ou grupos possuem suficiente poder, por meio do controle dos recursos requeridos no processo de implementação de uma mudança eles podem ser capazes de resistir ou minar esse processo e o poder, como fator de resistência, pode surgir a partir da organização de indivíduos ou grupos, dentro da própria organização (BURNS; SCAPENS, 2000). Acerca da resistência, Hernandez e Caldas (2001) comentam que a questão da mudança passou a ser tratada como uma batalha a ser travada entre empregados e gerentes (ou seus consultores) e, nessa direção, observaram que gerentes de nível médio de uma organização que passava por processo de mudança culpavam seus superiores hierárquicos por resistirem ao esforço requerido por esse processo.

Angonese e Lavarda (2014) comentam que quanto maior for a autoridade e responsabilidade de um departamento associadas a benefícios obtidos por conta de bom desempenho e funcionalidade, mais ampla é a autonomia do departamento. Consequentemente, maior será o poder desse departamento em oferecer resistência às mudanças e que o poder como fator de resistência pode surgir a partir da organização de indivíduos, ou grupos, dentro da própria organização. Por seu turno, Oliver (1997) menciona que atividades institucionalizadas são aquelas ações que tendem a ser duradouras, socialmente aceitas, resistentes às mudanças e não diretamente dependentes de recompensas ou do monitoramento da sua permanência.

2.2 Insegurança Ontológica

Um fator de resistência ao processo de mudança pode ser resultado da ansiedade gerada pela insegurança, que deve ser superada para que o processo de resistência seja vencido (ANGONESE; LAVARDA, 2014). Acerca disso, Busco, Riccaboni e Scapens(2006) asseveram que quando essa ansiedade é superada deve existir um espaço para emergir uma sensação de segurança psicológica que permita uma redefinição cognitiva para a sedimentação das novas práticas. Com isso, quando um determina do nível de segurança é atingido, os envolvidos procuram manter comportamentos de forma repetitiva (rotina) e procuram evitar mudanças cognitivas e de comportamento.

As alterações nas políticas e práticas relacionadas ao trabalho têm implicações diretas no exercício profissional dos empregados. Em tais situações, eles podem ver a mudança como uma oportunidade ou como uma ameaça para sua vida pessoal e profissional, a qual cria sentimentos de incerteza e ambiguidade que podem afetar a qualidade de vida e a satisfação no trabalho (SEIJTS; ROBERTS, 2011). A utilização de consultores favorece para reduzir a incerteza no processo de mudança nos sistemas de contabilidade, pois tais profissionais

trabalham com racionalidade as novas práticas gerenciais, evitando que sejam marginalizadas e acabem como foco de conflito na entidade (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

2.3 Confiança

Indivíduos que sentem que estão sendo incluídos no processo por meio de participação das atividades, com o aumento de sua autoconfiança e do sentimento de apoio do ambiente organizacional, tendem a ser mais abertos à mudança (CUNNINGHAM et al., 2002). Busco, Riccaboni e Scapens (2006) afirmam que a confiança é um requisito para a implementação de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, pois a confiança para a mudança é necessária à implementação prática de sistemas de contabilidade. Scapens (2006) complementa esse posicionamento citando que a confiança na contabilidade e nos profissionais contábeis parece ser importante no aperfeiçoamento das práticas de contabilidade gerencial, gerando desta maneira a confiança como um insumo que necessita ser explorado em estudos que envolvam (ou levem a) mudanças na contabilidade gerencial.

Na visão de Angonese e Lavarda (2014), quando a contabilidade está institucionalizada como um processo rotineiro existe uma sensação de confiança entre os agentes envolvidos. Nessas situações pode ser dito que há uma confiança na contabilidade e, dessa forma, os contadores são bem-vindos como auxiliares na busca por soluções para ambientes desfavorecidos. Os referidos autores comentam, ainda, que quando situações de desconformidade ocorrem, a participação na prática facilita o processo de reflexão e essa participação pode ser mediada através de agentes que potencializam as forças de confiança.

2.4 Inércia

A inércia é tradicionalmente definida como a não habilidade de efetuar uma mudança interna, frente a significantes mudanças externas. Assim, a demora ou falta de capacidade em proceder às mudanças será entendida como inércia e constituirá um fator de resistência à implementação do processo de mudança (MILLER; FRIESEN, 1980). A inércia está diretamente ligada à incapacidade da empresa em reagir diante de mudanças impostas pelo ambiente porque, se sistemas de contabilidade gerencial são entendidos como rotinas, compreende-se que pode haver resistência quando essas rotinas forem desafiadas (ANGONESE; LAVARDA, 2014). Para Steen (2009) a inércia pode ser entendida sob os aspectos da rigidez de recursos e da rigidez de rotina. A rigidez de recursos surge em vista de imposições externas de recursos que são providos por uma ação gerencial interna, tal como a presença de tecnologias que frequentemente levam à exclusão de outras tecnologias. Por sua vez, a inércia devida à rigidez de rotina vincula-se à ideia de que os indivíduos tendem a estar mal preparados para lidar com a descontinuidade.

2.5 Falta de Conhecimento

Quattrone e Hopper (2001) aduzem que existe a ideia de que quando implementada uma mudança essa nova prática será operacionalizada por meio de pessoas. Então, um processo de treinamento para que estas obtenham o conhecimento suficiente é necessário para que a mudança ocorra. As organizações são moldadas pelo ambiente em que operam, constituído por mitos, regras impostas, expectativas sociais e padrões cognitivos dos atores. Padrões cognitivos assumidos como certos constituem o conhecimento que será repassado aos demais membros da organização por meio de treinamentos (SCOTT, 2001). Sobre isso, Angonese e Lavarda (2014) afirmam que há o entendimento de que as pessoas que operacionalizam a mudança devem possuir conhecimentos e habilidades que permitam a sua implementação, enquanto que Latour (2012) argumenta que o conhecimento emergente é negociado e disputado, provisoriamente ou permanentemente, até um novo conhecimento se estabelecer quando ocorrer qualquer alteração contextual do arranjo.

2.6 Aceitação das Rotinas

O conceito de rotina está atrelado às ideias de hábito e institucionalização, observando que a existência de hábitos não exclui a ideia de intencionalidade do comportamento individual e não significa que hábitos não possam ser modificados (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008). Para serem consideradas institucionalizadas as rotinas devem ser amplamente aceitas na organização, a ponto de serem consideradas uma forma inquestionável de controle gerencial (BURNS; SCAPENS, 2000).

Para Soin, Seal e Cullen (2002) uma questão a ser avaliada referente às mudanças diz respeito à reprodução, questionando se as mudanças são realmente incorporadas em novas rotinas e regras ou se elas são simplesmente intervenções passageiras. Assim, de acordo com Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), a incorporação de novas rotinas pode estar sujeita à resistência, principalmente se as novas rotinas desafiam os significados e valores existentes, ou quando os atores têm suficiente poder para interferir no processo, sejam elas consolidadas ou temporárias. Mesmo que o conceito inicial de rotinas esteja associado a regras e procedimentos fixos, estáticos e repetitivos, que controlam atividades e comportamentos, a noção dessas mesmas rotinas evoluiu e já se sabe que as rotinas se incorporam na ação, na prática de sua execução, nas adaptações e nas mudanças contínuas em função do contexto (CHERMAN; ROCHA-PINTO, 2016). Os mencionados autores comentam, ainda, que a rotina está ligada ao padrão da estrutura, panoramas e escalas fortemente estabelecidas em termos das formas de pensar, atuar e ser inseridas no arranjo social. E, quando há qualquer mudança contextual no arranjo, pode levar à modificação desses elementos e tudo que nele é produzido; consequentemente a aceitação dessas rotinas facilita o processo.

2.7 Estudos Assemelhados

Nesta seção são evidenciados alguns estudos realizados anteriormente com aspectos semelhantes ao tema priorizado, ou seja, que tenham analisado as mudanças em processos gerenciais ou que tenham pesquisado sobre fatores atrelados a mudanças em algum processo no âmbito de determinadas empresas. Para tanto, uma consulta para seleção dos artigos foi realizada nos *sites* de buscas por publicações científicas como SPELL, SCIELO, SCIENCE DIRECT e Portal de Periódico CAPES. Nessas pesquisas foram utilizadas as palavras-chave “fatores de resistência”, “resistência a mudanças”, “impactos da mudança” e “transporte de cargas” (e os seus termos correlatos em inglês), que resultaram na listagem dos trabalhos comentados a seguir.

A pesquisa de Oliveira et al. (2009) investigou os fatores de resistência à implantação de sistemas de informação (SIs), apresentados por uma amostra de funcionários de produção de uma empresa de manufatura de eletrônicos localizada na região de Campinas (SP). O estudo contribuiu na medida em que o exame das relações entre fatores de resistência e as características da firma em um contexto específico dão suporte a propostas de abordagens que possam diminuir a resistência dos funcionários à implantação de novos SIs. As conclusões da pesquisa revelaram que um conjunto de fatores, tais como o gerenciamento das expectativas dos funcionários e das percepções de redistribuição de poder, estão positivamente relacionados à resistência para sua aceitação.

Geronet al. (2011) verificaram se ocorreram as melhorias operacionais nas empresas que são apontadas pelas autoridades governamentais como aspectos positivos da adoção do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) como a redução de tempo na emissão de notas fiscais, diminuição de erros, maior agilidade e produtividade nos processos de recebimento e de transporte de mercadorias, além de diminuição nos gastos com papel e armazenagem de documentos e diminuição das obrigações acessórias. Os resultados obtidos foram comparados a estudo semelhante efetuado no Chile e verificaram que os contribuintes brasileiros têm perspectivas diversas dos chilenos. Os respondentes revelaram que não obtiveram resultados

satisfatórios em termos de redução no tempo de emissão de notas fiscais, agilidade e produtividade no recebimento de mercadorias ou redução na aquisição de papel. Contudo, muitos tinham a perspectiva de que haveria benefícios no futuro em relação à diminuição dos riscos de fraudes e dos custos operacionais.

A pesquisa de Angonese e Lavarda (2014), que foi a base inicial para esse estudo, analisou os fatores de resistência presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a ótica da teoria institucional, na vertente da velha economia institucional. Os dados foram coletados utilizando entrevistas semiestruturadas e analisados pela técnica de análise de conteúdo. Duas empresas foram selecionadas para a pesquisa por apresentarem características distintas, sendo que uma atuava na área de “Saúde” e a outra no segmento de “Petróleo, Gás e Biocombustíveis”. Foram analisados sete fatores de resistência na implementação de sistemas integrados de gestão: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling*. Entre os sete fatores de resistência priorizados, apenas o do poder hierárquico não obteve evidências que pudessem caracterizá-lo como presente naquelas empresas. Os achados da pesquisa mostram que o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão, enfrenta um conjunto particular de pressões por resistências internas nas organizações, cada qual com sua intensidade e presentes de forma permanente nas empresas.

Macêdo, Gaete e Joia (2014) estudaram a resistência à implementação de sistemas empresariais integrados (ERPs). Ou seja, através de um levantamento bibliográfico relacionado às causas de resistência a sistemas de informação dessa modalidade, elaboraram um modelo teórico contendo os fatores que influenciam o comportamento de resistência à adoção dos ERPs. Por meio de *survey* foram obtidos 169 questionários válidos, preenchidos por gestores de tecnologia da informação brasileiros que já haviam implantado sistemas empresariais. Concluíram que sistemas ERPs pouco flexíveis, tecnicamente mal projetados, cuja utilização seja de difícil compreensão e que não atendam às necessidades dos profissionais geram resistências relacionadas aos mesmos e que há uma predisposição intrínseca de alguns usuários a resistir à implantação de sistemas empresariais, indicando que o estudo da resistência a sistemas de informação necessita explorar, cada vez mais, dimensões que contemplem aspectos eminentemente comportamentais dos profissionais envolvidos.

O estudo de Slavieiro, Pastre e Dedonato (2014) averiguou sobre os principais impactos da aplicabilidade das normas internacionais de contabilidade em duas empresas (frigorífico e transporte), demonstrando as alterações ocasionadas nas demonstrações contábeis. Os resultados apurados demonstraram a redefinição do plano de contas, o recálculo de saldos devedores, a apropriação de encargos financeiros, a definição de nova taxa de depreciação de acordo com a vida útil dos bens, a elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) pelo método indireto e reconhecimento de arrendamento mercantil junto ao ativo imobilizado. Pela necessidade de atualizações constantes, recomendaram maior capacitação e treinamentos aos profissionais contábeis e a análise das vantagens e desvantagens da contabilidade interna e externa.

Casagrande, Almeida e Moura (2015) realizaram estudo sobre a importância, vantagens e desafios dos contabilistas na adoção do SPED. Para tanto, buscaram analisar o comportamento dos contadores nos municípios de Cachoeiro do Itapemirim (ES) e Venda Nova do Imigrante (ES) quanto à implantação da escrituração digital e identificar os fatores que influenciam no sucesso ou insucesso da execução do novo sistema. Fizeram uso de pesquisa bibliográfica combinada com um estudo de caso, tendo como resultado a percepção dos profissionais da contabilidade acerca dos benefícios e desafios trazidos pela implantação da escrituração digital.

Por fim, a pesquisa de Neves Junior et al.(2016) analisou a percepção de profissionais da contabilidade do Distrito Federal (DF), que eram usuários do SPED, quanto à efetividade

desse sistema diante dos objetivos apresentados pela Receita Federal do Brasil (RFB). Com a participação de 50 profissionais, os principais resultados da pesquisa foram: (i) a maioria dos respondentes consegue enxergar o SPED como forma de redução dos custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; (ii) a possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um *layout* padrão; (iii) a redução do Custo Brasil e (iv) a redução do tempo despendido pelo profissional da contabilidade para com as obrigações acessórias.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que concerne aos aspectos metodológicos, esta pesquisa pode ser classificada como qualitativa em relação ao problema, pois as pesquisas qualitativas são mais adequadas para apurar opiniões e percepções conscientes dos entrevistados, por intermédio de entrevistas (ROESCH, 2006). Quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritiva, pois visa descrever os principais fatores de resistência presentes no processo de implantação do conhecimento de transporte eletrônico nas entidades em tela. Nesse rumo, pesquisas de caráter descritivo estudam, em geral, as características de determinados grupos ou de um fenômeno (RICHARDSON, 2014).

Foram selecionadas para esta pesquisa as duas empresas com maior relevância no segmento de transportes de cargas na região metropolitana de Chapecó (SC). Nesse sentido, em agosto de 2016 foram enviados questionários aos dois contadores e aos dois gestores principais dessas empresas para identificar quais os prováveis fatores de resistência às mudanças ocasionadas pelo CT-e estavam presentes em ambos os lados. Esse enfoque foi escolhido porque os principais fatores de resistência no processo de implantação do CT-e da empresa no ambiente administrativo poderiam não ser os mesmos identificados no âmbito do setor contábil destas organizações. Nesse sentido, a pesquisa se caracteriza como estudo multicase, onde foi estudada a realidade de duas empresas selecionadas pelo grau de importância na economia regional e pela representatividade no segmento de atuação. Este tipo de estudo se constitui num método de coleta de dados e informações com o objetivo de traçar um perfil do fenômeno estudado a partir dos contextos estudados (YIN, 2010).

A forma de coleta de dados ocorreu por intermédio de questionário encaminhado por meio eletrônico aos gestores e contadores das empresas em estudo, sendo que para Gil (2008) esse procedimento é caracterizado pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Nesse caso, o instrumento de coleta de dados (questionário) abrangeu perguntas referentes ao perfil dos respondentes e às modalidades de resistências selecionadas, que compreendiam os seis fatores mencionados no Quadro 1.

Quadro 1 - Fatores de resistência pesquisados

Fatores	Base teórica
Poder institucional	Burns e Scapens (2000)
Insegurança ontológica	Busco, Riccaboni e Scapens (2006)
Confiança	Cunningham et al. (2002)
Inércia	Miller e Friesen (1980)
Falta de conhecimento	Angonese e Lavarda (2014)
Aceitação de rotinas	Burns e Scapens (2000)

Fonte: elaborado pelos autores.

Referida ferramenta permitiu verificar os graus de concordância dos gestores e contadores das duas empresas pesquisadas, de acordo com uma escala do tipo Likert, onde as opções de respostas abrangiam quatro níveis de existência dos fatores questionados: 1 - não ocorreu; 2 - baixo nível de ocorrência; 3 - ocorreu com frequência e 4 - alto nível de ocorrência.

Especificamente sobre o CT-e, convém salientar que a definição a respeito pode ser dada como sendo um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar para fins fiscais e utilizado para substituir documentos referentes à prestação de serviço de transporte de cargas realizado por qualquer modal (rodoviário, aéreo, ferroviário, aquaviário e dutoviário), nos moldes do que está descrito no Portal do CT-e (2016). Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção e autorização de uso pelo Fisco. O projeto do CT-e foi desenvolvido, de forma integrada, pelas Secretarias da Fazenda dos Estados e Receita Federal do Brasil (RFB), que atribuiu ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (Encat) a coordenação e a responsabilidade pelo desenvolvimento e implantação deste projeto (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A pesquisa priorizou a identificação dos fatores de resistência presentes no processo de implantação do conhecimento de transporte eletrônico (CT-e) em duas grandes empresas de transporte de cargas da região metropolitana de Chapecó (SC). Para tanto, foi pesquisado a respeito com questionário aplicado aos dois gestores principais e aos dois contadores responsáveis pela escrita contábil das duas companhias envolvidas.

Tal instrumento inicialmente teve o propósito de identificar o perfil dos respondentes quanto ao cargo de atuação, ao nível de escolaridade e ao tempo de trabalho na organização. Nesse sentido, os questionários respondidos permitiram conhecer que os dois contadores concluíram cursos de especialização (um em gestão de pessoas e outro em normas internacionais de contabilidade), enquanto que um dos gerentes possuía somente o ensino superior completo em Administração e o outro possuía especialização em controladoria e finanças corporativas. Quanto ao tempo que trabalhavam na empresa, os dois contadores trabalhavam entre 3 e 5 anos e os gestores atuavam há mais de 5 anos nas companhias que dirigem. No que diz respeito à caracterização das transportadoras pesquisadas, o Quadro 2 evidencia os aspectos mais relevantes das duas firmas abrangidas pelo estudo, sem que haja a identificação das mesmas (por solicitação dos respondentes).

Quadro 2 – Caracterização das empresas

Descrição	Empresa A	Empresa B
Mercado nacional	Atua em todo o território nacional	Atua em todo território nacional
Mercado internacional	Não atua	Argentina, Chile, Paraguai e Uruguai
Tempo de atuação	21 anos	50 anos
Setor de atuação	Alimentos, Saúde, Higiene e Limpeza, Eletrônicos e Eletrodomésticos	Alimentos, Higiene e Limpeza e Eletrônicos
Tamanho da frota	Em torno de 900 veículos	240 veículos (carretas, câmaras-frias, containers, <i>siders</i> e rodotrens)
Forma de constituição do capital	Quotas de Responsabilidade Limitada	Quotas de Responsabilidade Limitada
Quantidade de funcionários	4.000 funcionários	295 funcionários
Sistema integrado de gestão	Implementado	Implementado
Faturamento	Não revelado	Não revelado

Fonte: Dados da pesquisa.

Após a caracterização das empresas em estudo foram apresentadas as questões concernentes aos fatores de resistência à mudança na implantação do CT-e, sendo que as duas companhias já tinham realizado a implantação de ERPs e empregavam estes *softwares* como ferramentas de apoio na tomada de decisão, facilitando a aplicação do questionário em tela.

Referente à percepção da resistência a mudança quanto ao poder institucional, o questionamento relacionou-se ao comportamento dos dois departamentos da instituição frente às mudanças priorizadas. Assumiu-se, assim, que a priori quanto maior a autoridade e responsabilidade de um departamento, maior seria o poder desse departamento em oferecer resistência às mudanças no sistema.

Observou-se que tanto o contador da empresa A, quanto o contador da empresa B, perceberam que houve resistência à mudança no que se refere ao poder institucional, ou seja, que maior foi o grau de resistência às mudanças de acordo com a autoridade e responsabilidade de um determinado departamento. Além disso, na percepção do gestor da empresa A não houve nenhuma resistência à mudança e para o gestor da B foi identificado um nível baixo de resistência, o que se distingue da percepção dos contadores das respectivas transportadoras em tela.

À semelhança da pesquisa que fundamentou este estudo (ANGONESE; LAVARDA, 2014), o questionário sobre as modalidades de resistências foi aplicado com questões sobre seis fatores: poder institucional, insegurança ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento e aceitação de rotinas. Nesse rumo, os próximos parágrafos evidenciam em detalhes as informações obtidas em relação aos aspectos inquiridos a partir das respostas sintetizadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Respostas obtidas

Fator de resistência 1: Poder Institucional	
Contador da Empresa A	3 - Houve resistência
Gestor da Empresa A	1 - Não houve resistência
Contador da Empresa B	3 - Houve resistência
Gestor da Empresa B	2 - Houve baixo nível de resistência
Fator de resistência 2: Insegurança Ontológica - Desafio e dificuldade na implantação	
Contador da Empresa A	3 - Houve insegurança
Gestor da Empresa A	2 - Houve baixo nível de insegurança
Contador da Empresa B	3 - Houve insegurança
Gestor da Empresa B	2 - Houve baixo nível de insegurança
Fator de resistência 3: Insegurança Ontológica - Aumento de volume de trabalho	
Contador da Empresa A	3 - Houve insegurança
Gestor da Empresa A	2 - Houve baixo nível de insegurança
Contador da Empresa B	4 - Houve alto nível de insegurança
Gestor da Empresa B	3 - Houve insegurança
Fator de resistência 4: Confiança dos agentes gestores em relação a contabilidade	
Contador da Empresa A	1 - Não houve resistência
Gestor da Empresa A	1 - Não houve resistência
Contador da Empresa B	2 - Houve baixo nível de resistência
Gestor da Empresa B	2 - Houve baixo nível de resistência
Fator de resistência 5: Inércia	
Contador da Empresa A	2 - Houve baixo nível de resistência
Gestor da Empresa A	4 - Houve alto nível de resistência
Contador da Empresa B	1 - Não houve resistência
Gestor da Empresa B	2 - Houve baixo nível de resistência
Fator de resistência 6: Falta de conhecimento e habilidades	
Contador da Empresa A	3 - Houve resistência

Gestor da Empresa A	2 - Houve baixo nível de resistência
Contador da Empresa B	3 - Houve resistência
Gestor da Empresa B	2 - Houve baixo nível de resistência
Fator de resistência 7: Acolhida e aceitação de rotinas	
Contador da Empresa A	2 - Houve baixo nível de acolhida
Gestor da Empresa A	3 - Houve acolhida
Contador da Empresa B	3 - Houve acolhida
Gestor da Empresa B	3 - Houve acolhida

Fonte: dados da pesquisa.

O segundo aspecto pesquisado referiu-se à resistência às mudanças de acordo com a insegurança ontológica. Então, para constatar se houve resistência quanto a esse fator foram realizadas duas perguntas. A primeira questão buscou identificar se os gestores/contadores perceberam na mudança um desafio quanto à dificuldade da implantação do projeto. Nesse caso, o contador da empresa A e o gestor da empresa B identificaram que houve insegurança a respeito. Por outro lado, para o gestor da empresa A houve um baixo nível de insegurança e o contador da empresa B também opinou que ocorreu reduzido nível de insegurança. Pode ser observado que os níveis de resistência foram identificados de forma diferente entre os contadores e gestores das duas organizações priorizadas.

A segunda pergunta quanto à insegurança ontológica referiu-se à resistência ao aumento no volume de trabalho acarretado pela implantação do projeto. Com fulcro nos resultados do Quadro 3 é possível afirmar que o contador da empresa A e o gestor da empresa B identificaram que houve insegurança nesse contexto. Já para o gestor da empresa A houve um baixo nível de insegurança, enquanto que para o contador da empresa B efetivamente foi identificado um alto nível de insegurança. Ao comparar as respostas destas duas últimas questões se constatou que contradições entre os pareceres dos contadores e gestores apareceram nas duas companhias acerca da possibilidade de ocorrência da insegurança ontológica inquirida.

A questão seguinte abordou o fator confiança, indagando se houve resistência ao processo com o receio da quebra da confiança entre os gerentes em relação aos contadores. De acordo com as respostas coligidas o contador e o gestor da empresa A responderam não ter havido resistência quanto ao fator confiança entre os agentes do processo. Contudo, o contador e o gestor da empresa B asseveraram que houve um baixo nível de resistência, demonstrando haver situações distintas entre as duas empresas, mas um consenso entre contador e gestor de cada uma destas duas transportadoras.

No que tange à resistência às mudanças quanto à inércia, a questão apresentada procurou verificar se houve resistência ao envolvimento interno quando da implementação ocasionada por mudanças externas, demora ou incapacidade de proceder com tais mudanças. Acerca disso, o contador da empresa A diz ter havido baixo nível de resistência quanto ao fator em tela, assim como o gestor da empresa B. Porém, o gestor da empresa A respondeu ter havido um elevado nível de resistência quanto à inércia e o contador da empresa B disse não ter havido resistência semelhante. Nesse sentido, no fator inércia restou evidenciada a existência de díspares formas de percepção dos respondentes, assim como foi verificado no fator insegurança ontológica, anteriormente.

A ideia mais comum quando é realizada a implementação de uma mudança é a de que a nova prática será operacionalizada por meio de pessoas e que é necessário um treinamento para que essas pessoas obtenham conhecimento suficiente para que tal alteração ocorra. Com base nessa premissa foi questionado aos participantes se houve falta de conhecimento ou falta de habilidade por parte dos agentes envolvidos em promover a mudança desejada. Nessa direção, a análise dos resultados do Quadro 3 sobre esse aspecto demonstra que os contadores de ambas as empresas não identificaram qualquer forma de resistência quanto à falta de

conhecimento e habilidades, mas os gestores das duas entidades mencionaram ter havido um baixo nível de resistência. Novamente foram constatados resultados díspares na percepção dos contadores em relação aos gestores das duas companhias em tela.

Por outro prisma, para serem consideradas institucionalizadas as rotinas devem ser amplamente aceitas na organização, a ponto de serem consideradas uma forma de agir inquestionável. Então, no que concerne à aceitação de rotinas, a questão proposta averiguava se houve acolhida do projeto de implantação de forma tranquila para todos os envolvidos da organização. A partir das respostas explicitadas pelos respondentes se pode concluir que tanto o contador quanto o gestor da empresa B perceberam que houve acolhida quanto ao fator da aceitação de rotinas. Contudo, o contador da firma A manifestou que houve um baixo nível de acolhida, no que se diferenciou da opinião do administrador da mesma companhia.

Para complementar as questões acima citadas também foi perguntado se houve mais alguma forma de resistência além das mencionadas no estudo. Sobre isso, o gestor da empresa A citou ter reconhecido resistência da parte dos clientes no recebimento e aceitação do projeto do CT-e. Por seu turno, tanto os contadores das empresas A e B, quanto o gerente da empresa B, responderam não terem sido constatadas outras modalidades de resistência, além das que foram abrangidas no questionário apresentado.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir dos resultados da pesquisa foi possível fazer uma comparação entre os perfis das empresas e evidenciar quais foram os fatores de resistência identificados no caso das companhias A e B. No caso da transportadora A, constatou-se que os fatores de resistência, embora presentes, não foram suficientes para inviabilizar o processo de mudança. De acordo com o contador desta firma, os mais fortes fatores de resistência identificados referem-se ao poder institucional, à insegurança ontológica, à falta de conhecimento e habilidades. Além disso, o referido profissional fez menção à existência de baixo nível de resistência quanto à inércia, à existência de baixa acolhida do projeto de implantação e que não houve resistência associável ao fator “confiança”. Entretanto, as respostas do gestor da empresa A foram divergentes, uma vez que observou ter ocorrido baixa resistência ao fator insegurança ontológica e à falta de conhecimento e habilidades. Ainda, relatou que não percebeu resistência em termos dos fatores poder institucional e confiança, mas identificou elevado nível de resistência quanto à inércia e no que se refere à acolhida ao projeto de implantação do CT-e.

Em relação à transportadora B, a partir do relato do contador se apurou que os fatores de resistência associados ao poder institucional, à insegurança ontológica, à falta de conhecimento e habilidades apresentaram baixo nível de ocorrência. Por outro lado, não houve resistência no que concerne ao fator inércia e a acolhida ao projeto de implantação não apresentou problemas. Em contrapartida, nas respostas do gestor da empresa B se constatou ter havido baixa resistência aos fatores insegurança ontológica, confiança, inércia e falta de conhecimento e habilidades, enquanto que não ocorreram resistências no que tange ao aspecto do poder institucional e em relação à acolhida ao projeto de implantação do CT-e.

As respostas coligidas nas duas companhias evidenciaram um cenário que confirmou os dois pressupostos comentados na introdução deste estudo. Ou seja, de que se perceberam fatores de resistência quanto ao processo de implantação do conhecimento de transporte eletrônico (CT-e) na contabilidade e na gestão da empresa, bem como no que diz respeito ao fato de que a resistência às mudanças no processo foi mais forte no âmbito da gestão da entidade do que os impactos percebidos a respeito no contexto da área contábil.

Nesse rumo, de acordo com as respostas oriundas dos administradores das duas entidades, dos seis fatores de resistência analisados foi percebido que a transportadora A apresentou um número menor de fatores de resistência em comparação com a outra firma. Ou seja, na empresa B foram identificadas quatro formas de resistência, enquanto que na empresa

A foram constatados somente três. A distinção entre estas duas companhias ocorreu porque na empresa B houve maior nível de resistência ao fator vinculado à confiança, enquanto que na empresa A não foi registrada a existência desse fator. Entretanto, ao comparar as respostas dos contadores dessumiu-se que os fatores de resistência aventados pelos profissionais da contabilidade de ambas tiveram níveis assemelhados. Além disso, entre os aspectos investigados, somente o poder institucional não foi apontado como existente nas duas organizações pelos participantes.

Por outro ângulo, acerca do cotejamento deste estudo com a pesquisa assemelhada de Angonese e Lavarda (2014) é conveniente destacar as distinções entre os dois trabalhos. No que concerne a este artigo, buscou-se identificar quais os principais fatores de resistência presentes no processo de implantação do conhecimento de transporte eletrônico no contexto de duas grandes empresas de transporte de cargas da região metropolitana do município de Chapecó (SC). Por sua vez, Angonese e Lavarda (2014) também esquadrinharam duas empresas (uma atuante na área de “Saúde” e a outra no segmento de “Petróleo, Gás e Biocombustíveis”), mas as características e formas de atuação destas eram distintas das entidades abrangidas no trabalho ora relatado. Adicionalmente, uma das empresas estudadas naquela pesquisa não possuía sistema integrado de gestão implementado, ao contrário das duas transportadoras enfocadas aqui. Então, é razoável cogitar que, por já terem percorrido um caminho relacionado com a implantação de procedimentos complexos (como os ERPs utilizados nas duas transportadoras), provavelmente uma parte desse aprendizado colaborou para minimizar potenciais resistências nestas duas companhias. Isso pode ser apoiado pela constatação de Angonese e Lavarda (2014) de que na empresa de “Saúde” (que não possuía ERP implementado) foram identificados mais fatores de resistência que na outra abrangida naquele estudo e que já tinha passado por esse tipo de experiência.

Em que pese as divergências dos contextos empresariais, é possível considerar que em cada processo de mudança existirá um conjunto peculiar de fatores de resistência, com intensidades diferenciadas. Por isso, cabe ao administrador estudar medidas que possam atenuar as resistências que naturalmente surgem nos processos que implicam mudanças nas rotinas e procedimentos. Isso é pertinente de vez que a resistência é um processo consolidado na natureza humana e, possivelmente, haverá resistência em qualquer processo de mudança. Esse posicionamento é corroborado por Zoni, Dossi e Morelli (2012), que salientam a relevância da participação das pessoas no processo de mudança. Tais autores asseveram que as resistências às mudanças aparecem em virtude de diversos elementos que envolvem a intenção de promover alterações em determinadas rotinas institucionalizadas. Citam, ainda, que a atuação dos gestores nas fases do processo de mudança é imprescindível para possibilitar a institucionalização das mudanças desejadas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivava a identificação dos principais fatores de resistência presentes no processo de implantação do CT-e em duas grandes empresas que atuam no transporte de cargas, sediadas na região de Chapecó. A preocupação a respeito se fundamenta no fato de que o desempenho e desenvolvimento gerencial dessas companhias podem ser afetadas pela resistência dos agentes relacionados ao processo citado, o que tende a influenciar nos resultados futuros destas organizações. Nesse sentido, os autores consideram que tal objetivo foi alcançado de vez que a realização do estudo possibilitou visualizar o posicionamento dos contadores e gestores que atuam nas empresas em tela acerca da resistência às mudanças acarretadas pela adoção do CT-e em termos dos seis fatores abordados. Então, a partir das respostas coligidas restaram alguns “achados”, conforme deslindado a seguir.

O primeiro ponto a destacar é que foi detectada a existência de fatores de resistência relacionados com insegurança ontológica, inércia e falta de conhecimento e habilidades na

empresa A e com insegurança ontológica, inércia, confiança e falta de conhecimento e habilidades na empresa B, conforme descritos pelos gestores. Entretanto, além daqueles citados pelos administradores, de acordo com o ponto de vista dos contadores também foi identificada a existência de fatores de resistência relacionados com poder institucional e aceitação de rotinas na empresa A e poder institucional na empresa B. O segundo aspecto a salientar versa sobre o primeiro pressuposto cogitado, ou seja, de que poderia haver resistências à implantação do CT-e tanto na contabilidade quanto na administração das empresas pesquisadas. Acerca disso, apurou-se que essa premissa pode ser considerada verdadeira porque ocorreu resistência a mudança em determinados grupos de fatores, como visto nas respostas dos gestores e dos contadores das companhias pesquisadas.

Outro resultado relevante diz respeito ao segundo pressuposto aventado, que tratava da possibilidade de ser maior a resistência na parte administrativa, se comparada com o cenário encontrado na área contábil das duas transportadoras. As respostas obtidas permitiram concluir que essa premissa não é verdadeira, porque foi apurado um nível de resistência um pouco superior na parte contábil, em detrimento do setor administrativo. Neste, a resistência apurada foi maior somente nos aspectos relacionados à “inércia” e à “acolhida e aceitação de rotinas”. Nos demais fatores investigados, com exceção da igualdade verificada em termos da “resistência quanto à confiança entre os agentes gestores em relação à contabilidade”, em todos foi mensurado nível mais elevado de resistência no ambiente contábil, se comparadas com as respostas oriundas dos gerentes.

No que concerne à contribuição deste estudo, entende-se que ajudou a sanar, mesmo que parcialmente, uma pequena lacuna da literatura que trata da resistência às mudanças no âmbito da contabilidade gerencial. Apesar de que seus resultados estejam circunscritos ao ambiente das duas companhias investigadas, a possibilidade retratada quanto à evidenciação dos fatores que podem ocasionar resistências em processos que envolvam a institucionalização de novas rotinas, procedimentos ou sistemas gerenciais pode ser útil para administradores e contadores que se depararem com situações assemelhadas. Destarte, referidos profissionais poderiam atuar preventivamente no sentido de mitigar a possibilidade de ocorrência dos fatores de resistência apresentados neste estudo, bem como na priorização daqueles que efetivamente foram identificados como existentes no processo de implantação do CT-e retratado. Ressalte-se, ainda, que provavelmente esses aspectos poderão estar presentes em outras modalidades de implantação, quer estejam relacionados ou não aos diversos módulos do SPED (como CT-e, ECD, ECF, EFD Contribuições, EFD ICMS IPI, EFD Reinf, e-Financeira, eSocial, MDF-e, NFC-e, NF-e e NFS-e) ou a outros tipos e portes de empresas brasileiras.

Quanto às limitações do estudo, as principais estão ligadas ao fato de que foi realizado somente em duas empresas do mesmo ramo e por terem sido investigados apenas seis categorias dos fatores de resistência. Ou seja, as conclusões oriundas não podem ser extrapoladas para outros contextos empresariais ou regionais, mesmo que assemelhados. Adicionalmente, como não se teve o intuito de abranger todas as dimensões envolvidas no processo de resistência às mudanças, optou-se por concentrar o estudo apenas naquelas seis categorias de fatores mencionadas anteriormente. Nesse rumo, recomenda-se que novos estudos sejam efetuados para sanar as limitações citadas no parágrafo precedente, bem como para confirmar/refutar os achados desta pesquisa. Para tanto, sugere-se refazer o estudo com maior número de empresas ou abrangendo setores e portes diferentes. Ainda, caberia fazer pesquisas sobre (i) comparativo dos fatores de resistência na implantação de sistemas entre empresas que adotam estratégias de implantação distintas; (ii) as possíveis divergências entre empresas privadas e públicas e (iii) trabalhar com fatores de resistências diferentes dos abrangidos neste estudo.

REFERÊNCIAS

- ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo*, v. 25, n. 66, p. 214-227, set./dez. 2014.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.
- BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, v. 17, n. 1, p. 11-41, 2006.
- CASAGRANDE, V. N.; ALMEIDA, J. V.; MOURA, F. S. Escrituração digital: percepção dos profissionais da contabilidade em relação aos impactos da adoção do Sped. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 213, p. 67-79, 2015.
- CHERMAN, A.; ROCHA-PINTO, S. R. Valoração do conhecimento nas organizações e sua incorporação nas práticas e rotinas organizacionais. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 18, n. 61, p. 416-435, 2016.
- CNT. Confederação Nacional do Transporte. Anuário CNT do Transporte 2016 – Estatísticas Consolidadas. Disponível em: <http://anuariodotransporte.cnt.org.br/>. Acesso em: 12 jul. 2016.
- CUNNINGHAM, C. E.; WOODWARD, C. A.; SHANNON, H. S.; MACINTOSH, J.; LENDRUM, B.; DROSENLOOM, D.; BROWN, J. Readiness for organizational change: a longitudinal study of workplace, psychological and behavioral correlates. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, v. 75, n. 4, p. 377-92, dez. 2002.
- FETRANCESC. Federação das Empresas de Transporte de Carga e Logística do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.fetrancesc.com.br//index.php?codpagina=00036683>. Acesso em: 08 jun. 2016.
- FETZNER, M. A. M.; FREITAS, H. M. R. Repensando questões sobre mudança, afeto e resistência na implementação de SI. *Revista Eletrônica de Administração*, v. 71, n. 1, p. 1-26, jan./abr. 2012.
- GERON, C. M. S.; FINATELLI, J. R.; FARIA, A. C.; ROMEIRO, M. C. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 2, p. 44-67, mai/ago. 2011.
- GIL, A.C. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GRAEML, A. R. Ponderação e gerenciamento dos riscos da tecnologia da informação. Anais... In: XVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção ENEGEP, Niterói – RJ, set. 1998.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Revista Organizações & Sociedade*, Salvador, v. 15, n. 44, p. 45-62, mar. 2008.

HERNANDEZ, J. M. C.; CALDAS, M. P. Resistência à mudança: uma revisão crítica. *Revista de Administração de Empresas*, v. 41, n. 2, p. 31-45, 2001.

KIM, H.; KANKANHALLI, A. Investigating user resistance to information systems implementation: a status quo bias perspective. *MIS Quarterly*, n. 33, v. 3, p. 567-582, 2009.

KLANN, R. C.; LIMA JUNIOR, R.; BEUREN, I. M. Mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial nas empresas de governança corporativa de Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 17, n. 3, p. 67-89, jul./set. 2006.

LAPOINTE, L.; RIVARD, S. A multilevel model of resistance to information technology implementation. *MIS Quarterly*, v. 29, n. 3, p. 461-491, 2005.

LATOURE, B. Reagregando o social: uma introdução à teoria do ator-rede. Salvador: EDUFBA/EDUSC, 2012.

LEAL FILHO, J. G. Aprendizagem organizacional e gestão estratégica participativa: teoria e prática para criação de organizações que aprendem. Curitiba: Juruá, 2005.

MACÊDO, D. G.; GAETE, L.; JOIA, L. A. Antecedentes à resistência a sistemas empresariais: a perspectiva de gestores brasileiros. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 18, n. 2, p. 139-160, 2014.

MARCONI, N. A evolução do perfil da força de trabalho e das remunerações nos setores público e privado ao longo da década de 1990. *Revista do Serviço Público*, [S. l.], v. 54, n. 1, p. 9-45, 2003.

MARQUES, A. L.; BORGES, R. S. G.; ALMADA, L. Resistência à mudança organizacional e estresse no trabalho. *Revista de Administração FACES Journal*, v. 15, n. 1, p. 8-24, 2016.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. Momentum and revolution in organizational adaptation. *Academy of Management Journal*, v. 23, n. 4, p. 591-614, 1980.

NEVES JÚNIOR, I. J.; MOREIRA, S. A.; NUNES, A. R.; CUNHA, G. B. SPED: a percepção dos usuários do Distrito Federal quanto à efetividade da escrituração fiscal. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 218, p. 25-38, 2016.

OLIVEIRA, M. M.; PONCHIO, M. C.; SACOMANO NETO, M. PIZZINATTO, N. K. Análise dos fatores de resistência na implantação de sistemas de informação na manufatura de eletrônicos. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, v. 6, n. 3, p. 507-524, 2009.

OLIVER, C. Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, v. 18, n. 9, p. 697-713, 1997.

PASA, E. C. O Uso de documentos eletrônicos na contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP*, São Paulo, FIPECAFI, v.14, n. 25, p. 72 - 83, jan./abr. 2001.

PORTAL DO CT-e. Conhecimento de Transporte Eletrônico. Obrigatoriedade de Emissão de CT-e e Credenciamento. Disponível em:

<http://www.cte.fazenda.gov.br/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=kksmKsigLAA=>. Acesso em: 06 abr. 2016.

QUATTRONE, P.; HOPPER, T. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 4, p. 403-435, 2001.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Conheça o SPED. Disponível em:

<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/default.htm>. Acesso em: 06 abr. 2016

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. 15. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

ROESCH, S. M. A. *Projetos de estágio e de pesquisa em Administração: guia para estágio, trabalho de conclusão, dissertações e estudo de caso*. São Paulo: Atlas, 2006.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38, p. 1-30, 2006.

SCOTT, W. R. *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage, 2001.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Objetivos do CT-e.

Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/cte/objetivos/objetivos.asp>. Acesso em: 11 set. 2016.

SEIJTS, G. H., ROBERTS, M. The impact of employee perceptions on change in a municipal government. *Leadership & Organization Development Journal*, v. 32, n. 2, p. 190-213, 2011.

SLAVIEIRO, C.; PASTRE, F.; DEDONATTO, O. Os principais impactos à aplicação das normas internacionais de contabilidade: reflexos nas demonstrações contábeis dos segmentos frigorífico e transporte. *Anais... In: V Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade, Florianópolis – SC, 2014*.

SOIN, K.; SEAL, W.; CULLEN, J. ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, v. 13, p. 249-271, 2002.

STEEN, M. V. D. Inertia and management accounting change: the role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 22, n. 5, 736-761, 2009.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZONI, L.; DOSSI, A.; MORELLI, M. Management accounting system (MAS) change: fields evidences. *Asian-Pacific Journal of Accounting & Economics*, v. 19, n. 1, p.119-138, 2012.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: ANÁLISE DO DESEMPENHO E DA REPRESENTATIVIDADE DAS RECEITAS PRÓPRIAS DOS MUNICÍPIOS DE ABRANGÊNCIA DA ADR DE PALMITOS - SC

Gabriel Ferla

Bacharel em Ciências Contábeis
FAI Faculdades de Itapiranga - SC
gabriel_snd@hotmail.com

Vilson Soethe

Professor – FAI Faculdades de Itapiranga - SC
vilsonsoethe@gmail.com

Odir Luiz Fank

Mestre em Ciências Contábeis – FURB Blumenau SC
Coordenador do curso de Ciências Contábeis da FAI Faculdades de Itapiranga - SC
odirfank@hotmail.com

Andréia Staub

Acadêmica de Ciências Contábeis FAI Faculdades de Itapiranga - SC
Bolsista do programa de iniciação científica PIC FAI
andrea_staub@hotmail.com

RESUMO

O estudo tem como objeto geral analisar a competência tributária municipal, o desempenho e a representatividade das receitas próprias dos Municípios da ADR de Palmitos no período de 2011 a 2015. Em relação aos procedimentos metodológicos a pesquisa caracterizou-se pela natureza teórico empírica, considerando uma abordagem quantitativa, quanto aos objetivos a pesquisa considera-se exploratória e se tratando de procedimentos técnicos, a pesquisa se caracteriza como documental. A população da pesquisa é composta por todas as 35 Agências de Desenvolvimento Regional do Estado de Santa Catarina – ADRs, sendo que a amostra compreende a Agência de Desenvolvimento Regional – ADR de Palmitos-SC. Os resultados apontam que, quanto à evolução das receitas próprias, seis dos oito municípios pesquisados apresentaram resultados positivos. Constatou-se que houve um aumento de arrecadação entre os valores arrecadados de 2011 a 2015, na ordem de 93,90% no município de Cunha Porã, 72,31% em Caibi, 66,34% em Riqueza, 48,87% em São Carlos, 48,37% em Palmitos e 44,48% em Mondaí, sendo uma variação negativa para Águas de Chapecó, sendo esta de (-) 58,23% e (-) 18,97% para Cunhataí. Além disso, da análise das receitas próprias, verificou-se que todos os municípios que compõem a amostra deste estudo possuem legislação própria. Conclui-se que todos os municípios têm a previsão em seus orçamentos anuais, bem como ocorre a efetiva arrecadação das receitas próprias de sua competência constitucional, conforme evidenciado nos quadros demonstrativos de receitas.

Palavras-chave :Receitas próprias; Resultado; Legislação.

1 INTRODUÇÃO

Visando maior controle sobre a instituição a aplicação dos recursos arrecadados, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu parâmetros de gestão pública como a proibição do Estado gastar mais que sua arrecadar, estimulou-se a utilização mais eficiente e cuidadosa das bases tributárias dos entes federativos (TRISTÃO, 2003).

A partir desta lei, desenhou-se um novo cenário para a administração tributária municipal, que até então estava relegada como assunto de menor importância, tornando assim, a tributação de competência dos municípios mais efetiva e controlada pela administração pública e pelos cidadãos.

Dessa forma, este trabalho buscou identificar a competência tributária municipal estabelecida pela Constituição Federal, o desempenho e a representatividade das receitas próprias dos municípios, incluindo neste contexto a sua evolução no período analisado e o cumprimento do artigo 11 da LRF.

O estudo tem como objeto geral analisar a competência tributária municipal, o desempenho e a representatividade das receitas próprias dos Municípios da ADR de Palmitos no período de 2011 a 2015. Já os objetivos específicos propostos são: a) Verificar a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional dos municípios em cumprimento ao artigo 11 da LRF; b) Demonstrar a evolução das receitas próprias no período de 2011 a 2015; c) Comparar a representatividade das receitas próprias dos municípios em relação às receitas correntes; d) Apontar quais receitas que têm maior e menor representatividade entre as receitas próprias; e) Demonstrar o montante das receitas próprias *per capita* dos municípios.

Em países emergentes a receita arrecadada pelo governo, de modo geral, é insuficiente para cobrir as necessidades coletivas, sendo necessário um bom planejamento para a melhor alocação dos recursos (KOHAMA, 2009). Neste contexto, o estudo se justifica pela necessidade de a administração pública conhecer a capacidade de arrecadar recursos para cumprir com suas obrigações com a sociedade.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro abrange a introdução. No segundo capítulo, encontra-se a fundamentação teórica do artigo da pesquisa, englobando os principais temas relevantes para a realização do estudo. No terceiro capítulo são abordados os procedimentos metodológicos. O quarto capítulo apresenta a análise dos dados coletados. Por fim, o quinto capítulo apresenta as considerações finais do trabalho.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesse capítulo estão contidos os fundamentos teóricos no que se refere a administração pública, contabilidade pública, sistema tributário brasileiro, Lei de responsabilidade fiscal e tributos de competência municipal.

2.1 Administração pública

Conforme Horvath (2011, p. 6), “a Administração Pública se caracteriza por uma gama de atividades exercidas com a finalidade de satisfazer as necessidades da sociedade sob sua tutela”, ou seja, a administração pública é um complexo de órgãos que desenvolvem as atividades concretas do Estado, de acordo com a legislação vigente (DI PIETRO, 2014).

No que tange a estrutura da Administração Pública, em seu artigo 18, a Constituição Federal destaca que, “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. A administração pública atua sob forma direta, que são os órgãos de pessoas jurídicas políticas, e de forma indireta, que é a transferência da atividade para pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado (DI PIETRO, 2014).

Dessa forma, o Quadro 1 apresenta a estrutura da administração pública direta, no âmbito Federal, Estadual e Municipal, os três poderes e as subdivisões que compõem a administração pública direta.

Quadro 1: Três poderes da União

Níveis	Poderes		
	Legislativo	Executivo	Judiciário
Federal	<ul style="list-style-type: none"> · Senado Federal · Câmara dos Deputados · Tribunal de Contas da União 	<ul style="list-style-type: none"> · Presidência da República · Ministérios 	<ul style="list-style-type: none"> · Supremo Tribunal Federal · Superior Tribunal de Justiça · Tribunais Regionais Federais e Juizes Federais · Tribunais e Juizes do Trabalho · Tribunais e Juizes Eleitorais · Tribunais e Juizes Militares · Ministério Público da União
Estadual	<ul style="list-style-type: none"> · Assembleia Legislativa · Tribunal de Contas do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> · Gabinete do Governador · Secretarias de Estado 	<ul style="list-style-type: none"> · Tribunais e Juizes dos Estados e do Distrito Federal · Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal
Municipal	<ul style="list-style-type: none"> · Câmara dos Vereadores · Tribunal de Contas do Município ou Tribunal de Contas do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> · Gabinete do Prefeito · Secretarias Municipais 	

Fonte: Bastos (apud SLOMSKI, 2008, p. 360)

Em relação ao que apresenta o Quadro 1, a administração direta é composta por âmbito Federal, Estadual e Municipal, que é realizada pelos três poderes, legislativo, executivo e judiciário, e suas subdivisões.

2.2 Contabilidade pública

No Brasil a contabilidade pública é regulamentada pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, que institui regras gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (SLOMSKI, 2008).

A contabilidade pública, segundo Kohama (2009, p. 25), “[...] tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios”.

Quanto às características da contabilidade pública, Araújo e Arruda (2004, p. 32), destacam que o “[...] seu objeto de estudo é a gestão do patrimônio das entidades públicas quanto aos aspectos contábil, orçamentário, patrimonial, financeiros e de resultado; constitui um importante instrumento de planejamento e controle da gestão governamental [...]”.

A escrituração das operações será realizada em cada exercício financeiro, segundo o artigo 34 da Lei nº 4.320/64, “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”, o exercício financeiro é o período em que o orçamento é executado (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

Conforme dispõe a Lei 4.320/64 em seu Art. 86 “a escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas”. De acordo com o Art. 35 da Lei 4.320/64 “pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas”.

Segundo o disposto na Lei Complementar 101/00 observa-se em seu Art. 50:

Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

Araújo e Arruda (2004, p. 52) mencionam que “no Brasil, segundo a doutrina dominante, temos o regime misto, ou seja, a combinação do regime de caixa e de competência, para a apuração dos resultados do exercício”.

2.3 Sistema Tributário Brasileiro

Silva (2014, p. 9), destaca que, “[...] o Sistema Tributário Nacional encontra-se atualmente no Título VI, Capítulo I, previsto nos arts. 145 a 162 da Constituição Federal e representa o conjunto de leis que regulam a tributação no Brasil, estabelecendo normas gerais em Direito Tributário [...]”. Tendo assim, sua autonomia no Código Tributário Nacional (CTN), descrito no artigo 1º da Lei 5.172/66,

Em relação à competência tributária, de acordo com Silva (2014, p. 52),

[...] (I) Indelegabilidade – a competência tributária legislativa é indelegável, porém, podem ser delegadas a arrecadação e a fiscalização; (II) Incaducabilidade – o não exercício da competência tributária não acarreta sua caducidade, vale dizer, a pessoa política poderá exercer a competência tributária a qualquer momento, bastando, para tanto, vontade política; (III) Inalterabilidade – a competência tributária não pode ser alterada pela pessoa política. A competência tributária somente poderá ser alterada através de Emenda Constitucional; (IV) Irrenunciabilidade – a competência tributária não pode ser objeto de renúncia pela pessoa política; (V) Facultatividade do exercício – é um direito da pessoa política exercer a competência tributária, e não um dever.

No entanto, aliado ao poder de tributar, ou a competência tributária, obviamente deve-se existir a limitação desta capacidade, que está estabelecida pela Constituição Federal, no Título VI, Capítulo I, Seção II, nos artigos 150, a 152, regulada também no CTN, Título II, Capítulo II, nos artigos 9º ao 15, por meio de princípios, que são expressos, implícitos, gerais e específicos. (BRANCHIER; TESOLIN, 2012)

Já em relação aos tributos, de modo geral, Janczeski (2006) trata que os tributos possuem algumas funções principais, a primeira é a função fiscal, que objetiva a arrecadação de receitas para o Estado, como por exemplo, os tributos em geral. A segunda é a função extrafiscal, ou seja, ela não tem por objetivo a arrecadação, mas sim impor uma interferência no domínio econômico, um exemplo é o imposto de importação e exportação.

2.4 Lei Complementar 101/2000-LRF

A Lei Complementar n.º 101 de 4 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal foi desenvolvida com a finalidade de complementar a Constituição Federal, no que se refere à tributação e orçamento constante no Título VI, Capítulo II.

O principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal está disposto em seu artigo 1º, onde “[...] estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal [...]”. Porém, em seu parágrafo primeiro demonstra de forma mais atenta o significado preciso de responsabilidade na gestão fiscal, e de que maneira se espera alcançar esse objetivo, onde,

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A LRF não indica apenas a limitação dos gastos públicos, mas também uma melhor gerência ao abordar dos recursos provenientes da própria municipalidade, tornando viáveis

critérios que demarquem maior exatidão na arrecadação dos recursos, até mesmo que para isso seja necessário impor isenções, descontos, ou táticas que neutralizem a omissão e sonegação fiscal (TOLEDO JUNIOR; ROSSI, 2005).

A LRF estabeleceu diversas normas para as finanças públicas, as quais estão voltadas a responsabilidade na gestão fiscal, dentre essas, a referida lei trouxe, destacado em seu artigo 11, a obrigatoriedade aos entes da federação de instituir e arrecadar todos os seus tributos de sua competência instituídos pela CF, no caso da inobservância do referido no que tange a impostos, a pena é ficar impedido de receber transferências voluntárias de recursos.

Nota-se assim, que o artigo 11 da LRF ao estabelecer normas quanto à gestão fiscal dos tributos, proporciona um impulso e uma enorme contribuição referente à arrecadação das receitas próprias municipais, portanto, quem se beneficia com isto é a população.

2.5 Os Tributos de Competência Própria dos Municípios

O imposto é a modalidade de tributo mais habitual e conhecida no sistema tributário e também a que mais arrecada para os cofres públicos, sendo comum sua cobrança em todo o mundo. É comum a confusão da substituição do termo tributo ao de imposto, sendo que é mencionada muitas vezes a carga de imposto, quando na verdade é a carga de tributos, o que compreende todas as modalidades tributárias existente no sistema. (HACK, 2015)

De acordo com Hack (2015, p. 106), “o fato gerador dos impostos será qualquer ato lícito praticado pelo contribuinte que não esteja relacionado a uma atividade estatal. Atos como a aquisição de renda, a propriedade de veículo automotor e o consumo de produtos são exemplos de fatos geradores de impostos”.

Segundo Silva (2014, p. 234), “sujeito ativo – o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) é de competência dos municípios, sendo estes o sujeito ativo da relação jurídico-tributária [...]”. Já o sujeito passivo, conforme o artigo 34 da Lei 5.172/66, “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

O imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência dos Municípios, conforme o artigo 156, inciso III da Constituição Federal, na qual, “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

No que tange as taxas, em consonância com Harada (2006, p. 329), “podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível [...]”. Assim, a taxa apenas pode ser cobrada pelo exercício de poder de polícia ou a prestação de serviço, sendo ela concretiza ou simplesmente posta à disposição.

Já as contribuições de competência dos Municípios estão previstas, no artigo 145, inciso III da Constituição Federal, e artigo 81 do CTN, tratam da contribuição de melhoria, já o artigo 149-A da Constituição Federal introduzida pela Emenda Constitucional 39/2002 discorre sobre a contribuição para o custeio de serviço de iluminação pública (COSIP), sendo essas as contribuições de competência municipal (JANCZESKI, 2006).

Desse modo, podemos notar que todo o tributo de competência dos municípios tem suas finalidades específicas e bem definidas, sempre muito bem elencadas pela legislação que as rege.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que se refere à natureza da pesquisa, a mesma caracteriza-se como uma pesquisa teórico-empírica, pois devido à complexidade do tema e problema existe a necessidade de buscar dados primários e secundários para esclarecer os objetivos propostos.

Já em relação aos objetivos propostos, a pesquisa classifica-se como exploratória. Para Gil (2008, p. 28), pesquisas exploratórias “são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa se classifica como documental. Segundo Gil (2010, p. 30), a pesquisa documental é empregada em praticamente todas as ciências sociais, sendo ela considerada “um dos delineamentos mais importantes o campo da História e da Economia [...]”. No que tange à abordagem, a pesquisa se classifica como quantitativa. De acordo com Lakatos e Marconi (2008, p. 269), “no método quantitativo, os pesquisadores valem-se de amostras amplas e de informações numéricas”.

A população da pesquisa são todas as 35 Agências de Desenvolvimento Regional (ADRs) do Estado de Santa Catarina. Como amostra do Estudo, foi selecionada a Agência de Desenvolvimento Regional (ADR) de Palmitos, localizada no Oeste de Santa Catarina.

Para a coleta de dados desse estudo foram utilizadas informações primárias e secundárias. Os dados secundários foram extraídos de bibliografias que apresentam dados já coletados anteriormente. Os dados primários foram coletados diretamente nos municípios pesquisados, sendo primeiramente um contato telefônico com o setor da Contabilidade e posteriormente via endereço eletrônico para o envio dos arquivos dos balancetes de receitas e os comparativos das receitas previstas com as receitas realizadas, sendo estas de encerramento dos exercícios de 2011 a 2015.

Os dados coletados foram apresentados através de tabelas e quadros, o que possibilitará uma melhor visualização das informações. A separação e somatória das receitas próprias, realização dos cálculos de evolução, representatividade e receita per capita, empregou-se cálculos realizados em planilhas de Microsoft Excel, no intuito de garantir a consistência das informações apresentadas na pesquisa. Para atingir o objetivo do estudo, usou-se da matemática simples, sendo que os cálculos foram efetuados com base no Comparativo da Receita Orçada com a arrecadada – Anexo 10 (Lei Federal nº 4.320/64) de encerramento dos exercícios de 2011 a 2015.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os dados coletados e obtidos com as respectivas prefeituras municipais.

4.1 A Legislação Tributária dos Municípios

Inicialmente, é fundamental a apresentação da legislação tributária dos municípios pesquisados, através do Código Tributário Municipal (CTM) e demais leis correspondentes a instituição dos tributos municipais.

O Quadro 2 apresenta as legislações de todos os municípios, as quais, tratam do sistema tributário municipal, bem como a instituição das receitas próprias.

Quadro 2: Legislação instituidora de receitas próprias municipais

Município	Legislação Instituidora		
	COSIP	ISSQN	CTM
Palmitos	Lei nº 2.759 de 30/12/2002	LC nº 2 de 17/12/2003	Lei nº 2.200 de 28/11/1994
Águas de Chapecó	Lei nº 1.371 de 30/12/2002	LC nº 18 de 26/03/2008	LC nº 5 de 12/12/2001
Caibi	LC nº 9 de 11/12/2003		Lei nº 1.662 de 16/12/1997
Cunha Porã	LC nº 16 de 10/12/2003		LC nº 9 de 20/09/1998
Cunhataí	Lei nº 513 de 14/12/2006	Lei nº 343 de 12/12/2003	LC nº 1 de 15/12/2004
Mondaí	LC nº 5 de 30/12/2002		LC nº 4 de 10/12/2002
Riqueza	Lei nº 310 de 10/12/2003		LC nº 551 de 30/12/2010
São Carlos	LC nº 1 de 27/12/2002		LC nº 5 de 29/11/2010

Fonte: Dados da pesquisa

Deste modo, embasado na legislação tributária dos municípios, a qual, está exposta no Quadro 2, foi possível verificar os tributos instituídos pelos municípios, no âmbito de sua competência, logo, o Quadro 3 exibe os tributos instituídos.

Quadro 3: Tributos instituídos pelos municípios da ADR Palmitos

TRIBUTOS INSTITUIDOS	Palmitos	Águas de Chapecó	Caibi	Cunha Porã	Cunhataí	Mondaí	Riqueza	São Carlos
IMPOSTOS								
IPTU	X	X	X	X	X	X	X	X
ITBI	X	X	X	X	X	X	X	X
ISSQN	X	X	X	X	X	X	X	X
TAXAS								
PODER DE POLÍCIA								
Licença de localização e funcionamento	X	X	X	X	X	X	X	X
Licença p/ execução de obras particulares	X	X	X	X	X	X	X	X
Licença p/ execução de loteamentos, desmembramentos ou remembramentos	X	X	X	X	X	X	X	X
Licença p/ ocupação de áreas em vias e logradouros públicos	X	X	X	X				X
Licença p/ promoção de publicidade	X	X	X	X	X	X	X	X
Licença p/ comércio eventual; ambulante	X	X	X	X	X	X	X	X
Licença p/ diversões	X	X						X
Fiscalização sobre cemitério			X	X				
Vistoria do cumprimento de Posturas e Normas Urbanísticas					X	X	X	
Licença p/funcionar em horário especial						X		
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO								
Coleta de lixo	X	X	X	X	X	X	X	X
Limpeza de vias públicas urbanas	X	X						X
Funcionalidade dos equipamentos urbanos	X	X						X
Serviços diversos	X	X	X	X				X

Serviços urbanos			X	X				
Expediente			X	X			X	
CONTRIBUIÇÕES								
De melhoria	X	X	X	X	X	X	X	X
Iluminação pública	X	X	X	X	X	X	X	X

Fonte: Dados da pesquisa

Ponderando os dados constantes no Quadro 03, observa-se que todos os municípios que compõem a SDR Palmitos, seguem o disposto no artigo 11 da LRF, no que se refere à instituição dos impostos, taxas e contribuições que são de sua competência, ante a Constituição Federal.

4.2 Representatividade das Receitas Próprias em Relação às Receitas Correntes no Período de 2011 a 2015

As receitas próprias dos municípios vêm ganhando mais importância, uma vez que elas constituem uma fonte de recursos que depende exclusivamente do esforço do município.

Nessa subseção são apresentados os totais das receitas correntes e receitas próprias arrecadadas em cada município, nos exercícios de 2011 a 2015, com objetivo de verificar a representatividade das receitas próprias na arrecadação dos municípios. A Tabela 1 mostra a representatividade das receitas próprias em relação ao total de receitas correntes no ano de 2011.

Tabela 1: Representatividade das receitas próprias em relação ao total das receitas correntes no exercício de 2011

Município	Total de Receitas Correntes (R\$)	Total de receitas Próprias (R\$)	Representatividade (%)
Palmitos	26.240.862,63	2.538.726,03	9,7
Águas de Chapecó	12.605.527,27	1.824.039,05	14,5
Caibi	12.380.090,33	727.658,15	5,9
Cunha Porã	17.151.761,15	1.432.654,60	8,4
Cunhataí	7.676.980,50	322.091,02	4,2
Mondaí	18.325.078,27	1.633.587,64	8,9
Riqueza	9.680.584,65	487.964,68	5,0
São Carlos	18.538.410,37	1.615.799,57	8,7

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na Tabela 1, percebe-se que o município de Águas de Chapecó detém a maior representatividade das receitas próprias da ADR Palmitos em 2011, obtendo 14,5% da sua receita corrente, enquanto o município de Cunhataí apresenta a menor representatividade que é de 4,2%. A Tabela 2 mostra a representatividade das receitas próprias em relação ao total de receitas correntes no ano de 2012.

Tabela 2: Representatividade das receitas próprias em relação ao total das receitas correntes no exercício de 2012

Município	Total de Receitas Correntes (R\$)	Total de receitas Próprias (R\$)	Representatividade (%)
Palmitos	28.094.328,24	2.886.997,35	10,3
Águas de Chapecó	11.194.387,13	331.345,09	3,0
Caibi	13.548.990,34	832.399,49	6,1
Cunha Porã	18.669.403,61	1.708.250,55	9,2
Cunhataí	8.017.051,64	303.280,00	3,8
Mondaí	20.439.070,31	1.768.392,41	8,7
Riqueza	10.540.586,78	576.848,62	5,5
São Carlos	19.732.445,96	1.813.001,33	9,2

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 2, o município de Palmitos demonstra a melhor representatividade das receitas próprias em 2012, chegando a 10,3% na sua receita corrente, obtendo um aumento de 0,6% em relação ao exercício anterior, entretanto o município de Águas de Chapecó apresenta a menor representatividade que é de apenas 3%, o município que no exercício de 2011 apresentou a melhor representatividade acaba regredindo neste exercício, o motivo pelo qual a representatividade do período de 2011 foi grande, é de que houve grande movimentação de serviços no exercício por causa da Usina Foz do Chapecó.

A Tabela 3 mostra a representatividade das receitas próprias em relação ao total de receitas correntes no ano de 2013.

Tabela 3: Representatividade das receitas próprias em relação ao total das receitas correntes no exercício de 2013

Município	Total de Receitas Correntes (R\$)	Total de receitas Próprias (R\$)	Representatividade (%)
Palmitos	30.615.837,95	3.286.828,89	10,7
Águas de Chapecó	12.533.359,17	718.705,36	5,7
Caibi	14.966.999,37	947.536,39	6,3
Cunha Porã	21.475.565,53	2.235.152,80	10,4
Cunhataí	8.449.046,92	242.887,32	2,9
Mondaí	23.914.493,03	1.782.205,53	7,5
Riqueza	11.541.466,23	597.810,80	5,2
São Carlos	21.514.523,25	2.052.531,01	9,5

Fonte: Dados da pesquisa

Da análise dos dados da Tabela 1, nota-se que a representatividade das receitas próprias é semelhante ao exercício de 2012 quanto a maior representatividade, onde o município de Palmitos se destaca com a maior representatividade das receitas próprias, chegando a 10,7%, apresentando uma evolução de 0,4% em relação ao exercício anterior, porém, o município de Cunhataí demonstra a menor representatividade, com apenas 2,9%, sendo uma queda de 0,9% em relação ao período anterior. A Tabela 4 mostra a representatividade das receitas próprias em relação ao total de receitas correntes no ano de 2014.

Tabela 4: Representatividade das receitas próprias em relação ao total das receitas correntes no exercício de 2014

Município	Total de Receitas Correntes (R\$)	Total de receitas Próprias (R\$)	Representatividade (%)
Palmitos	32.080.817,11	3.450.892,06	10,8
Águas de Chapecó	14.448.486,61	821.776,57	5,7
Caibi	16.561.885,41	1.107.224,16	6,7
Cunha Porã	24.221.886,77	2.619.087,53	10,8
Cunhataí	9.750.978,74	328.739,98	3,4
Mondaí	28.447.602,57	2.159.968,87	7,6
Riqueza	13.030.437,46	749.190,08	5,7
São Carlos	24.005.111,49	2.475.192,37	10,3

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação ao exercício de 2014, a Tabela 4 demonstra que dois municípios obtêm o melhor desempenho, sendo Palmitos e Cunha Porã, ambos com 10,8% da representatividade das receitas próprias, onde houve uma evolução de 0,1% e 0,4% respectivamente em relação ao ano de 2013, com a menor representatividade, o município de Cunhataí atinge somente 3,4%, apesar disto, o município aumentou a representatividade em 0,5% com relação a 2013.

A Tabela 5 mostra a representatividade das receitas próprias em relação ao total de receitas correntes no ano de 2015.

Tabela 5: Representatividade das receitas próprias em relação ao total das receitas correntes no exercício de 2015

Município	Total de Receitas Correntes (R\$)	Total de receitas Próprias (R\$)	Representatividade (%)
Palmitos	32.956.954,30	3.766.733,26	11,4
Águas de Chapecó	14.272.706,76	761.923,64	5,3
Caibi	15.926.695,31	1.253.833,63	7,9
Cunha Porã	24.193.686,13	2.777.907,60	11,5
Cunhataí	9.870.751,26	260.981,10	2,6
Mondaí	28.093.825,00	2.360.188,65	8,4
Riqueza	13.012.092,68	811.661,28	6,2
São Carlos	24.090.594,42	2.405.503,34	10,0

Fonte: Dados da pesquisa

Observando a Tabela 5, percebe-se que o município de Cunha Porã detém a maior representatividade das receitas próprias no exercício de 2015, com 11,5%, sendo uma evolução de 0,7% em relação ao exercício de 2014, semelhante aos dois exercícios anteriores, o município de Cunhataí obtém a menor representatividade, sendo 2,6%, com uma retração de (-) 0,8% em relação a 2014.

4.2.1 Receitas próprias *per capita* dos municípios

Nessa subseção são apresentados os dados relativos aos totais das receitas próprias, bem como a estimativa da população anual, calculada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de todos os municípios da ADR Palmitos, sendo o período considerado de 2011 a 2015, objetivando verificar a receita própria *per capita* dos municípios.

A Tabela 6 exibe os dados relativos a receitas próprias *per capita* dos municípios, que compõem a ADR Palmitos, no exercício de 2011.

Tabela 6: Montante das receitas próprias *per capita* no exercício de 2011

MUNICÍPIOS	HABITANTES	TOTAL DE RECEITAS PRÓPRIAS (R\$)	RECEITA PER CAPITA (R\$)
Palmitos	16.019	2.538.726,03	158,48
Águas de Chapecó	6.135	1.824.039,05	297,32
Caibi	6.209	727.658,15	117,19
Cunha Porã	10.642	1.432.654,60	134,62
Cunhataí	1.887	322.091,02	170,69
Mondaí	10.346	1.633.587,64	157,90
Riqueza	4.813	487.964,68	101,38
São Carlos	10.362	1.615.799,57	155,94

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 6, é possível verificar que o município que apresenta a maior receita *per capita* em 2011 é Águas de Chapecó, com R\$297,32, pelo fato do município ter uma arrecadação muito alta, como já citado no capítulo 4, devido à grande quantidade de serviços que foram prestados no município neste exercício. Com a menor receita *per capita*, o município de Riqueza obtém R\$101,38. Avaliando os municípios acima de 10 mil habitantes, Palmitos detém o melhor desempenho, com R\$158,48 por cada habitante, e a menor receita *per capita* o município de Cunha Porã, com R\$134,62. Ponderando os municípios com menos de 10 mil habitantes, a maior receita *per capita* é do município de Águas de Chapecó, com R\$297,32, e a menor, o município de Riqueza, com R\$101,38.

Na sequência, a Tabela 7 demonstra os resultados referentes a receitas próprias *per capita* dos municípios, que compõem a ADR Palmitos, no exercício de 2012.

Tabela 7: Montante das receitas próprias *per capita* no exercício de 2012

MUNICÍPIOS	HABITANTES	TOTAL DE RECEITAS PRÓPRIAS (R\$)	RECEITA PER CAPITA (R\$)
Palmitos	16.018	2.886.997,35	180,23
Águas de Chapecó	6.160	331.345,09	53,79
Caibi	6.199	832.399,49	134,28
Cunha Porã	10.671	1.708.250,55	160,08
Cunhataí	1.892	303.280,00	160,30
Mondaí	10.458	1.768.392,41	169,09
Riqueza	4.789	576.848,62	120,45
São Carlos	10.431	1.813.001,33	173,81

Fonte: Dados da pesquisa

Da análise da Tabela 7, constata-se que entre os municípios acima de 10 mil habitantes, Palmitos consegue a melhor performance, com R\$180,23 *per capita*, e a menor fica com o município de Cunha Porã, com R\$160,08. Considerando os municípios com menos de 10 mil habitantes, Cunhataí tem uma receita própria *per capita* de R\$160,30, e a menor arrecadação por habitantes é do município de Águas de Chapecó, com R\$53,79. Se considerar uma perspectiva geral, o município de Palmitos obtém a menor performance, e o município de Águas de Chapecó a pior.

Já na Tabela 8 são evidenciados os números obtidos pelos municípios da ADR Palmitos, indicativos das receitas próprias *per capita*, no exercício de 2013.

Tabela 8: Montante das receitas próprias *per capita* no exercício de 2013

MUNICÍPIOS	HABITANTES	TOTAL DE RECEITAS PRÓPRIAS (R\$)	RECEITA PER CAPITA (R\$)
Palmitos	16.270	3.286.828,89	202,02
Águas de Chapecó	6.313	718.705,36	113,85
Caibi	6.274	947.536,39	151,03
Cunha Porã	10.905	2.235.152,80	204,97
Cunhataí	1.931	242.887,32	125,78
Mondaí	10.877	1.782.205,53	163,85
Riqueza	4.810	597.810,80	124,28
São Carlos	10.753	2.052.531,01	190,88

Fonte: Dados da pesquisa

Embasado nos dados da Tabela 8, do ponto de vista universal, em 2013 o município com a maior receita própria *per capita* é o município de Cunha Porã, com R\$204,97 por habitante, e a menor é do município de Águas de Chapecó, com R\$113,85 por pessoa. Observando apenas os municípios acima de 10 mil habitantes, o melhor desempenho é de Cunha Porã, e o pior é do município de Mondaí, com R\$163,85. Apenas considerando os municípios com população abaixo de 10 mil, a maior receita *per capita* é de Caibi, com R\$151,03, e a menor é do município de Águas de Chapecó, com R\$113,85 por habitante.

Na Tabela 9 são demonstrados os dados relativos às receitas próprias *per capita* dos municípios, que compõem a ADR Palmitos, no exercício de 2014.

Tabela 9: Montante das receitas próprias *per capita* no exercício de 2014

MUNICÍPIOS	HABITANTES	TOTAL DE RECEITAS PRÓPRIAS (R\$)	RECEITA PER CAPITA (R\$)
Palmitos	16.266	3.450.892,06	212,15
Águas de Chapecó	6.346	821.776,57	129,50
Caibi	6.259	1.107.224,16	176,90
Cunha Porã	10.944	2.619.087,53	239,32
Cunhataí	1.937	328.739,98	169,72
Mondaí	11.034	2.159.968,87	195,76
Riqueza	4.775	749.190,08	156,90
São Carlos	10.849	2.475.192,37	228,15

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 9 demonstra que em 2014, a maior receita *per capita* é do município de Cunha Porã, obtendo, R\$239,32 por habitante, sendo o município de Águas de Chapecó com a menor receita própria por habitante, com R\$129,50. Verificando os municípios com população maior que 10 mil habitantes, a melhor e menor performance ficam, respectivamente, com os municípios de Cunha Porã, com R\$239,32, e Mondaí, com R\$195,76. Na perspectiva de municípios com menos de 10 mil habitantes, o melhor desempenho é de Caibi, com R\$176,90, e a menor receita própria *per capita* é do município de Águas de Chapecó, com R\$129,50 por pessoa.

A Tabela 10 mostra os resultados das receitas próprias *per capita* dos municípios, do exercício de 2015.

Tabela 10: Montante das receitas próprias *per capita* no exercício de 2015

MUNICÍPIOS	HABITANTES	TOTAL DE RECEITAS PRÓPRIAS (R\$)	RECEITA PER CAPITA (R\$)
Palmitos	16.262	3.766.733,26	231,63
Águas de Chapecó	6.379	761.923,64	119,44
Caibi	6.243	1.253.833,63	200,84
Cunha Porã	10.982	2.777.907,60	252,95
Cunhataí	1.943	260.981,10	134,32
Mondaí	11.189	2.360.188,65	210,94
Riqueza	4.740	811.661,28	171,24
São Carlos	10.944	2.405.503,34	219,80

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos na Tabela 10, é notório que, o município de Cunha Porã obtém o melhor desempenho de receita própria *per capita*, com R\$252,95, sendo que, o município de Águas de Chapecó tem a menor receita própria por habitante, com R\$119,44. Em um ponto de vista mais fechado, a melhor e pior atuação das receitas próprias *per capita*, dos municípios com população maior que 10 mil, é parecida com o exercício anterior, sendo assim, ficam respectivamente, Cunha Porã com R\$252,95, e Mondaí com R\$210,94 por habitante. Considerando os municípios com população abaixo de 10 mil, também é semelhante ao período anterior, sendo a maior receita *per capita* do município de Caibi, com R\$200,84 e a menor, para o município de Águas de Chapecó, com R\$119,44 por habitante.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta pesquisa foi analisar a competência tributária municipal, o desempenho e a representatividade das receitas próprias dos Municípios da ADR de Palmitos no período de 2011 a 2015.

Visando atingir o objetivo geral, a pesquisa caracterizou-se pela natureza teórico-empírica, considerando uma abordagem quantitativa, quanto aos objetivos, a pesquisa considera-se exploratória e se tratando de procedimentos técnicos, a pesquisa se caracteriza como documental.

A população da pesquisa é composta por todas as 35 Agências de Desenvolvimento Regional do Estado de Santa Catarina – ADRs, pelo motivo de apresentarem características semelhantes tanto quanto à sua economia e região de localização. Como amostra do estudo, foi selecionada a Agência de Desenvolvimento Regional – ADR de Palmitos-SC, a qual é composta por oito municípios, os quais são, Palmitos, Águas de Chapecó, Caibi, Cunha Porã, Cunhataí, Mondaí, Riqueza e São Carlos, sendo escolhido de forma intencional e não probabilística, devido à facilidade de obtenção das informações.

O primeiro objetivo específico buscou-se verificar a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional dos municípios em cumprimento ao artigo 11 da LRF. Os resultados obtidos conseguem comprovar que todos os municípios que compõem a ADR Palmitos cumprem o disposto no artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo que, todos os municípios possuem legislação tributária própria, instituindo todos os tributos que são de sua competência constitucional, os quais são impostos, taxas e contribuições.

Além disso, observou-se também que, os municípios realizaram a previsão nos seus orçamentos anuais e ocorreu a efetiva arrecadação das receitas próprias no período analisado, mesmo levando em consideração que em alguns casos a contribuição de melhoria não possui arrecadação, pois esta depende da situação específica da valorização de um imóvel particular em decorrência de uma obra pública.

Em relação ao segundo objetivo específico que foi demonstrar a evolução das receitas próprias no período de 2011 a 2015, verificou-se por meio da análise dos resultados, que os municípios pesquisados demonstraram uma evolução positiva das receitas próprias.

Quanto ao terceiro objetivo da pesquisa, onde se buscou comparar a representatividade das receitas próprias dos municípios em relação às receitas correntes, a pesquisa evidenciou que dentre os municípios, bem como os cinco exercícios analisados, o que apresentou a maior representatividade das receitas próprias em relação ao total de receitas correntes é o município de Palmitos, com média de 10,57% ao ano.

Em contrapartida, o município com a menor representatividade das receitas próprias é Cunhataí, que apresentou uma média de 3,37% ao ano. Sendo que, os demais municípios analisados, demonstram uma média de, 5,54% para Riqueza, Caibi com 6,58%, Águas de Chapecó com 6,84%, Mondaí com 8,20%, São Carlos com 9,55% e Cunha Porã com 10,04%. Em uma perspectiva global, ou seja, considerando a representatividade das receitas próprias de todos os municípios, essa representatividade das receitas próprias em relação ao total das receitas correntes atinge a média de 7,59% ao ano.

O quarto objetivo específico da pesquisa foi apontar quais receitas que têm maior e menor representatividade entre as receitas próprias. Para isto, verificou-se na análise das receitas próprias dos municípios, sendo que no município de Palmitos, é notável que o ISSQN se destaca das demais receitas representando em média anual de 33,01% do total, enquanto a menor arrecadação é oriunda da Taxa de Prestação de Serviços, com média de 10,88% ao ano. O resultado da análise do município de Águas de Chapecó aponta que, a maior representatividade é alcançada pelo ISSQN, com uma média arrecadatória de 44,68%,

entretanto a menor receita própria é por conta da Taxa de Poder de Polícia, que compreende em média de 5,50% ao ano.

Já no município de Caibi, a receita que se destaca é o ISSQN, representando em média 35,73% ao ano das receitas próprias, em contrapartida, a menor representatividade é por parte da Taxa de Prestação de Serviços, apresentando em média apenas 6,05% ao ano. Os dados do município de Cunha Porã, evidenciam que a receita mais representativa é o IPTU com média de 30,36%, por outro lado, a menor receita é a Contribuição de Melhoria, representando em média somente 1,60%.

O município de Cunhataí demonstrou maior representatividade na receita de impostos, mais especificamente o ISSQN, com média de 58,06%, enquanto a sua menor receita é por conta da Contribuição de Melhoria, com média de 1,63%, porém, só obteve arrecadação em três exercícios, assim, a segunda receita com menor representatividade é a Taxa de Prestação de Serviços, com 2,36%. O resultado da análise das receitas do município de Mondaí aponta que a receita com maior destaque é o ISSQN, com média de 29,16%, enquanto a menor receita também é do grupo dos impostos, sendo o ITBI, representando em média 7,87%.

Já no município de Riqueza, a receita com a maior representatividade é o ISSQN, apresentando uma média de 26,07%, por outro lado, a Contribuição de Melhoria atinge a menor receita para o município, com média de 3,13%. Por fim, no município de São Carlos a receita própria que mais se destacou, semelhante a maioria dos demais municípios, é o ISSQN, representando em média 35,83%, sendo que a menor representatividade é por parte do ITBI, apresentando uma média de 9,63%.

Na análise das receitas próprias dos municípios, verifica-se que as arrecadações com o ISSQN se destacam em sete dos oito municípios pesquisados, fato decorrente da grande quantidade de serviços prestados na região.

No quinto objetivo específico proposto, o qual tratou de demonstrar o montante das receitas próprias *per capita* dos municípios, constatou-se que o município com a maior receita própria *per capita* é Cunha Porã, com uma média de R\$198,39, em contrapartida, a menor é do município de Riqueza, com R\$134,85. Os demais municípios atingem as seguintes médias, ficando nesta ordem decrescente, onde, Palmitos com R\$196,90, São Carlos com R\$193,71, Mondaí com R\$179,51, Caibi com R\$156,05, Cunhataí com R\$152,16, e por fim, Águas de Chapecó com R\$142,78.

Conclui-se que os resultados da pesquisa em relação ao seu objeto geral, que além da instituição, todos os municípios têm a previsão em seus orçamentos anuais, bem como ocorre a efetiva arrecadação das receitas próprias de sua competência constitucional, conforme evidenciado nos quadros demonstrativos de receitas.

Assim como a maioria dos municípios brasileiros de pequeno porte, não conseguem atingir o autofinanciamento para manter a máquina pública, sendo financeiramente dependentes das transferências constitucionais e legais dos Estados e da União. Observasse este fato pela representatividade das receitas próprias dos municípios, que não é muito significativa em relação às receitas correntes dos mesmos

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRANCHIER, Alex Sander; TESOLIN, Juliana Daher Delfino. **Direito e legislação aplicada**. Curitiba: Intersaberes, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Distrito Federal. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 mar. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 19 mar. 2016.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 28 mar. 2016.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: Parte Geral, I, II, III, IV e V Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios válidos a partir do exercício de 2015.** 6 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2014. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 02 abr. 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GASPARINI, Carlos Eduardo; MIRANDA, Rogério Boueri. Transferências, equidade e eficiência municipal no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 36, 2011. Disponível em: <<https://ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/230/211>>. Acesso em: 15 mar. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2008. Disponível em: < <https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9nicas-de-pesquisa-social.pdf> >. Acesso em: 24 mai. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HACK, Érico. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributário.** Curitiba: Intersaberes, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HORVATH, Miriam Vasconcelos Fiaux. **Direito administrativo.** Barueri, SP: Manole, 2011.

JANCZESKI, Célio Armando. **Direito tributário.** 3. ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 10.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Vander Brusso da. **Direito tributário descomplicado**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2014.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TOLEDO JUNIOR, Flavio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. **Lei de responsabilidade fiscal: Comentada artigo por artigo**. 3. ed. São Paulo: Editora NDJ, 2005.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A administração tributária dos municípios brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. 2003. 181 f. Tese (Doutorado) - Curso de Administração de Empresas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo/Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2003. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 10 maio 2016.

NÍVEL DE UTILIZAÇÃO E IMPORTÂNCIA ATRIBUÍDA AOS INDICADORES NÃO FINANCEIROS EM SUPERMERCADOS

Mariélly Warmeling Laucsen Martins

Mestranda no PPGCCA/Unochapecó

mariellylaucsen@gmail.com

Rodney Wernke

Contador/Dr. Eng. de Produção/Professor no PPGCCA/Unochapecó

rodneywernkel@hotmail.com

RESUMO

Objetiva identificar o nível de utilização e a importância atribuída aos indicadores não financeiros no âmbito de supermercados que atuam em Santa Catarina. Trata-se de pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e qualitativa, realizada por meio de questionário respondido por treze varejistas localizados nas regiões Oeste e Sul de Santa Catarina. As empresas participantes foram classificadas de acordo com o porte, sendo que três são empresas consideradas de grande porte (inclusive a maior do estado), três de médio porte e sete de pequeno porte. Além do cenário descortinado sobre o uso e a relevância imputada às métricas abrangidas, os resultados mostraram que (i) as empresas supermercadistas de grande porte têm maior nível de utilização de indicadores não financeiros que aquelas de porte menor e (ii) que os gestores dos supermercados maiores atribuem importância mais acentuada aos indicadores não financeiros que os administradores de supermercados menores. Ainda, foram relatadas algumas limitações do estudo e apresentadas sugestões para trabalhos futuros.

Palavras-chave: Indicadores não financeiros; Supermercados; Levantamento.

1 INTRODUÇÃO

O setor de supermercados representou 5,4% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro em 2016, quando movimentou R\$ 338,7 bilhões. Com isso, gerou cerca de 1,809 milhões de empregos diretos e mais de 4,9 milhões de colaboradores ao todo (somando os indiretamente contratados), correspondendo a 20% dos empregos formais do comércio brasileiro e 3,8% do total dos empregos formais do país, segundo a Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS (2017). Neste cenário, Santa Catarina é o sexto estado com maior representatividade no *ranking* da ABRAS, que é o mais importante termômetro do segmento supermercadista no país. Mesmo com essa pujança, os supermercados catarinenses também estão expostos a alterações da realidade conjuntural a partir das mudanças da economia brasileira, do comportamento da concorrência e das exigências cada vez maiores de seus consumidores. Em virtude desses aspectos, é um momento propício para reforçar a qualidade da gestão dos empreendimentos supermercadistas, notadamente no que se refere à gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial.

Nesse sentido, a medição de desempenho tende a proporcionar informações relevantes para o gestor aprimorar o desempenho desses estabelecimentos varejistas. Acerca disso, Gonçalves (2002) afirma que as empresas necessitam de um sistema que avalie seus resultados, pois a avaliação contínua do processo permite que se conheça a eficiência e eficácia das ações, assim como o comportamento das pessoas, dos processos e dos programas de organização. Para Rodrigues, Schuch e Pantaleão (2003) os sistemas de indicadores de desempenho são pontos de partida para qualquer ação de melhoria empresarial, sendo que estes devem ser planejados de modo a evidenciar os aspectos mais relevantes para a gestão, bem como garantir sua coerência e adequação aos interesses de mercado.

Porém, o grande desafio é saber o que deve ser medido e avaliado nas diferentes atividades realizadas pela organização, tendo em vista que essa determinação está atrelada à complexidade do processo que será avaliado, da sua importância em relação às metas estabelecidas e da expectativa de posteriores usos gerenciais destas informações. Nesse rumo, a crescente necessidade de eficiência nos processos dentro do âmbito dos negócios, devido principalmente ao aumento da competitividade, evidencia a importância de um sistema de controle que possa fornecer informes essenciais para o atendimento e aperfeiçoamento das atividades.

Para tanto, os indicadores de desempenho financeiros ou não financeiros são elementos fundamentais para a mensuração da *performance* empresarial, bem como para a definição das variáveis que melhor representam o desempenho geral de uma organização. No que concerne ao uso de indicadores não financeiros, Bernard (1999) aduz que o crescimento da utilização destes parâmetros está relacionado com a incapacidade das medidas financeiras de fornecerem todas as informações necessárias para administrar as empresas na conjuntura atual do mundo dos negócios. Nesse contexto, os indicadores não financeiros tornam-se determinantes para facilitar a tomada de decisões gerenciais, tendo em vista que há diferentes atividades desenvolvidas nos estabelecimentos supermercadistas que podem ser foco de iniciativas de otimização dos processos a partir do monitoramento da evolução dessas métricas.

Tendo em vista a referida situação, nesta pesquisa se pretende buscar resposta para a seguinte questão de estudo: quais os níveis de utilização e de importância atribuída aos indicadores não financeiros em empresas supermercadistas de Santa Catarina? Referida pergunta pode contribuir para confirmar ou refutar os pressupostos de que (i) as empresas supermercadistas de grande porte têm maior nível de utilização de indicadores não financeiros que aquelas de porte menor e (ii) que os gestores dos supermercados maiores atribuem importância mais acentuada aos indicadores não financeiros que os administradores de supermercados menores. Então, com o intuito de responder adequadamente ao questionamento proposto estabeleceu-se como objetivo de estudo identificar os níveis de uso e de importância atribuída aos indicadores não financeiros no âmbito de supermercados catarinenses.

A partir do alcance do objetivo proposto espera-se que este estudo possa contribuir tanto pragmática quanto teoricamente. Quanto ao aspecto prático se pretende evidenciar o nível de utilização e importância dos indicadores não financeiros na gestão das empresas pesquisadas. Do ponto de vista teórico se almeja contribuir para diminuir a lacuna de pesquisas que abordam a adoção desse tipo de parâmetro no segmento varejista visado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Kaplan e Norton (1997) enfatizam que dentro do processo de gestão empresarial “o que não pode ser medido não pode ser gerenciado”, o que destaca a relevância de definir mecanismos de monitoramento adequados aos contextos empresariais. Nesse sentido, Callado, Callado e Almeida (2008) asseveram que definir corretamente os indicadores de desempenho utilizados pela organização é o primeiro passo para o seu entendimento institucional, bem como para a visualização da amplitude de sua aplicação.

Um indicador de desempenho pode ser conceituado, de acordo com MacArthur (1996), como a quantificação de como estão sendo realizadas as atividades da organização, com a finalidade de compará-las às metas estabelecidas. Por sua vez, Neely *et al* (1996) definem indicador de desempenho como um meio de quantificação da eficiência e da eficácia de uma tomada de decisão, permitindo às organizações conhecer o que estão fazendo e os resultados de suas ações.

Os indicadores de desempenho são normalmente classificados em financeiros e não financeiros. Nessa direção, Morissete (1977) afirma que um indicador não financeiro é uma medida quantitativa que não é expressa em valor monetário, como nos casos da participação de

mercado e da evolução do volume de produção. Por outro lado, aduz que o indicador financeiro é uma medida considerada quantitativa que pode ser exemplificada pelo valor monetário do lucro, do percentual de retorno sobre os investimentos etc.

De acordo com Rossi (2014), os métodos de mensuração tradicionais de desempenho têm foco interno, possuem apenas uma dimensão, o direcionador principal é o custo, o objetivo é financeiro e o benefício esperado é o controle de custos.

Eccles (2000), ao criticar os indicadores de desempenho baseados somente em dados financeiros registra que desde 1951 há menções da insatisfação do uso limitado desses dados. Nesse rumo, salienta que eles proporcionam uma visão imediatista de curto prazo e que as empresas passariam por uma revolução na avaliação de desempenho ao longo dos anos seguintes e repensariam a avaliação de desempenho baseada somente no aspecto financeiro.

Provavelmente o destaque atribuído aos indicadores não financeiros nas últimas décadas tenha sido uma consequência relacionável ao *Balanced Scorecard* (BSC), desenvolvido por Kaplan e Norton no início da década de noventa. Com o objetivo de transformar em realidade as estratégias organizacionais, o BSC surgiu justamente devido ao fato de que a escolha dos indicadores para a gestão de uma empresa não deveria mais se restringir apenas às informações econômicas e financeiras, mas abranger também indicadores voltados aos processos e aos clientes internos e externos. Com este intuito, o BSC foi baseado em quatro perspectivas: “Financeira”, “Clientes/Mercado”, “Processos Internos” e “Aprendizado e Crescimento”.

Acerca disso, Sobota e Peljhan (2012) mencionam que as críticas ao foco financeiro que as medidas de desempenho tradicionais têm recebido despertaram o interesse pela inclusão de indicadores não financeiros nas medições de *performance*. Acerca disso, o principal argumento apontado como desvantagem dos indicadores financeiros é que estes mostram o efeito de decisões já tomadas e não têm capacidade de indicar caminhos a trilhar.

Neely (2002) afirma que existe unanimidade quanto ao fato de que as avaliações não financeiras devem se equilibradas com as de caráter financeiro. Isso é pertinente porque, no entender de Banker, Potter e Srinivasan (2000), as medidas não financeiras são melhores que os parâmetros financeiros para se projetar o desempenho futuro, uma vez que auxiliam os gestores a focarem suas ações em perspectivas de longo prazo.

Elena (2012) corrobora esse posicionamento ao afirmar que as vantagens da utilização dos indicadores não financeiros devem-se ao fato de atuarem como mecanismos de controle ou de incentivo, auxiliando na tradução da estratégia da organização e facilitando a relação com a arquitetura organizacional, o que pode reduzir o conflito de interesses entre diretores e acionistas.

Milost (2013) destaca que a primeira vantagem do uso de indicadores não financeiros para avaliação de desempenho é de que eles explicam ou tentam explicar certas relações ou situações que não são evidenciadas nas demonstrações financeiras. A segunda vantagem apontada é de que estes indicadores revelam a dificuldade da contabilidade tradicional em adaptar-se aos desafios e mudanças nas quais as organizações estão inseridas. Dossi e Patelli (2010) identificaram como vantagem do uso desse tipo de medida a capacidade de demonstrar diversos aspectos do desempenho, assim como consideraram essa peculiaridade um fator que recomenda a sua utilização.

Por outro lado, com o fito de conhecer trabalhos anteriores que versaram sobre o tema em lume, foram realizadas buscas *on-line*, em outubro de 2016, nas plataformas de pesquisa “Portal de Periódicos Capes”, “EBSCO (*Business Source Complete*)”, “*Web of Science*” e “*Science Direct*”. Nessas pesquisas foi empregada a palavra-chave “indicadores não financeiros”(e suas versões em inglês) com a inclusão do asterisco (*) para ampliar a busca para derivações dessas palavras. Da pesquisa efetuada resultaram alguns artigos que se assemelharam ao foco ora priorizado, conforme listado a seguir: Miranda e Reis (2009); Callado, Callado e Almeida (2008); Callado, Callado e Andrade (2008); Carvalho e Sá (2011);

Ribeiro, Macedo e Marques (2012); Back, Dutra e Casagrande (2012); Marquezan, Diehl e Alberton (2013) e Vargas, Diehl, Ayres e Monteiro (2015). Porém, em virtude da restrição de espaço no artigo, optou-se por não descrevê-los de forma mais detalhada.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta pesquisa foi adotada uma abordagem descritiva que caracteriza os estudos onde os “fatos são observados, registrados, classificados, analisados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles” (ANDRADE, 1993, p.98). Gil (2010) corrobora tal posicionamento ao afirmar que a principal finalidade da pesquisa descritiva é descrever as características de determinada população (no caso, supermercados catarinenses), utilizando-se de técnicas padronizadas para a coleta de dados.

Quanto aos procedimentos, esta se classifica como levantamento, conforme Gil (2010), por demandar a coleta de informações que se referem ao problema de pesquisa com a finalidade de analisá-las quantitativamente para obtenção de uma conclusão a respeito.

No que tange à abordagem, o estudo tem enfoque quantitativo e qualitativo. Richardson (1999, p. 70) caracteriza a pesquisa quantitativa como “o emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. Sobre o emprego da pesquisa qualitativa, Richardson (1999, p.70) considera que essa metodologia pode “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

A escolha dessa amostra de pesquisa ocorreu de forma não probabilística, por critério de acessibilidade, delimitando-se aos supermercados localizados na região Oeste e Sul do estado de Santa Catarina. Nesse rumo, cerca de trinta gestores de empresas foram contatados, por telefone ou e-mail, sobre a possibilidade de suas empresas participarem do estudo. Aos 18 (dezoito) profissionais que concordaram em participar, foi encaminhado um questionário *online* (por correio eletrônico) ou impresso (via correio tradicional) endereçado ao profissional responsável pela gestão financeira ou contábil dessas firmas. Dessas remessas houve retorno de treze empresas, sendo que três das respondentes foram classificadas como de grande porte, três como de médio porte e sete como empresas de pequeno porte. Referidos procedimentos foram realizados nos meses de novembro e dezembro de 2016.

Quanto ao tratamento estatístico empregado, pelo reduzido número de empresas respondentes optou-se por utilizar somente a estatística descritiva na tabulação dos dados, com auxílio do aplicativo Excel para elaboração das tabelas usadas para evidenciar sinteticamente os dados coligidos e as informações decorrentes.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A partir desta seção são explicitados os dados coligidos por intermédio dos questionários respondidos pelos participantes, bem como são apresentadas as informações e os resultados provenientes do estudo.

Inicialmente foi indagado sobre aspectos relacionados ao perfil dos profissionais respondentes. Nessa direção, quando perguntados sobre o cargo ocupado e o tempo de exercício desta função nos supermercados participantes, apurou-se três casos (23,1% do total) em que o respondente exercia a função de “*Controller*” (todas nos supermercados de grande porte); outros três respondentes afirmaram que ocupavam o cargo de “Gerente administrativo/financeiro” e três desempenhavam a função de “Auxiliar/Assistente administrativo”. No caso das demais empresas pesquisadas, as informações colhidas deram conta que em duas entidades o responsável pelas respostas foi o contador (15,4% das empresas), em uma pequena empresa foi o “Gerente administrativo” que respondeu e em outra de mesmo porte foi o “Proprietário”.

No que tange à questão ligada ao período de tempo em que os respondentes exercem as funções mencionadas, o intuito era verificar a experiência destes no cargo informado. Destarte, foi evidenciado que nove dos respondentes exercem a função atual há mais de 10 anos; que três profissionais atuam entre cinco e dez anos no cargo e apenas um respondente está há menos de 5 anos exercendo tal atividade.

Também foi inquirido acerca da formação acadêmica dos respondentes, tanto em cursos de graduação como de pós-graduação. Destarte, no que diz respeito ao curso de graduação, observou-se que a maioria dos treze respondentes possui graduação em Ciências Contábeis (oito respondentes). Outros quatro participantes têm graduação em Administração e um profissional afirmou possuir duas graduações (Administração e Contabilidade).

Quanto ao curso de pós-graduação, observou-se que quatro dos respondentes concluíram curso de especialização *lato sensu* com foco em controladoria/custos, enquanto um gestor cursou especialização com ênfase em administração financeira e outro terminou um curso relacionado à contabilidade. Ainda, seis respondentes não frequentaram curso de pós-graduação, sendo estes todos eram vinculados às empresas de pequeno porte. Ressalte-se, ainda, que nenhum dos profissionais que participaram do estudo declarou ter concluído curso de mestrado/doutorado.

4.1 Caracterização dos supermercados participantes

Nesta seção é efetuada uma descrição das principais características dos supermercados participantes do estudo, destacando-se o tipo de organização societária, o tempo de funcionamento da empresa, o número de funcionários e de lojas, além da quantidade de caixas (ou *checkouts*) por loja.

Quanto à configuração jurídica, das treze empresas participantes, dez estão registradas como sociedades empresariais por quotas de responsabilidade limitada (Ltda.), uma sociedade anônima (S/A) e duas empresas possuíam registro como empresa individual com responsabilidade limitada (Eireli).

Na sequência, com a finalidade de evidenciar os principais atributos dos supermercados em tela, na pesquisa também foi inquirido sobre a quantidade de funcionários, o número de lojas e a quantidade de caixas (ou *checkouts*) destas. Com fulcro nos dados coletados a respeito se percebeu que cinco das sete empresas de pequeno porte possuíam até 20 funcionários e representaram 38,5% dos supermercados estudados, enquanto que as outras duas de pequeno porte afirmaram que possuíam entre 51 e 100 funcionários. No caso das empresas de médio porte, dois varejistas contavam com quadro de colaboradores entre 101 e 250 funcionários e apenas uma empresa desse porte tinha entre 251 e 500 funcionários à época da pesquisa. Por último, em cada uma das três empresas de grande porte havia mais de 500 empregados registrados, segundo os profissionais que responderam o questionário encaminhado.

Em termos do número de lojas de cada companhia participante do estudo, seis supermercados de pequeno porte possuíam apenas uma loja e uma empresa contava com duas lojas. Além disso, cinco varejistas disseram ter entre duas e cinco lojas (destas, duas eram de grande porte e três de médio porte). Somente uma empresa possuía mais de 20 lojas, sendo que esta era a maior rede supermercadista de Santa Catarina. Quanto ao número de caixas (ou *checkouts*), a realidade exposta pelos dados levantados mostrou a seguinte configuração:

- a) Empresas de pequeno porte: em cinco supermercados deste estrato havia até 5 caixas em atividade na loja, enquanto que dois informaram haver entre 6 e 20 caixas;
- b) Empresas de médio porte: nas três respondentes havia entre 21 e 50 caixas;
- c) Empresas de grande porte: em duas das três maiores varejistas investigadas havia entre 51 e 200 caixas, enquanto que na maior delas foi informado que eram utilizados mais de 500 caixas.

4.2 Nível de utilização de indicadores não financeiros

O propósito central do estudo consistia em investigar sobre a utilização e importância atribuída aos indicadores não financeiros adotados pelos supermercados catarinenses, sendo que para essa finalidade foram elaboradas questões específicas. Assim, apresentou-se uma lista de possíveis indicadores não financeiros para que os respondentes informassem a respeito do grau de utilização dos mesmos no âmbito das empresas em lume.

A tabulação das respostas foi realizada de forma comparativa entre os supermercados de grande porte e os de médio/pequeno portes, com a finalidade de verificar o primeiro pressuposto de pesquisa, que indagava se as empresas supermercadistas de grande porte têm maior nível de utilização de indicadores não financeiros que aquelas de porte menor. Acerca disso, os dados coligidos estão sumarizados na Tabela 1.

Tabela 1: Utilização de indicadores não financeiros

Itens	Gr. Porte			Méd./Peq. Portes		
	M/S	P/R	NU	M/S	P/R	NU
Receita por área física instal.	100%	-	-	40,00%	20,00%	40,00%
Despesa por área física instal.	33,33%	33,33%	33,33%	40,00%	20,00%	40,00%
Evolução do n°. de clientes	100%	-	-	40,00%	30,00%	30,00%
Evolução do n°. de funcionários	100%	-	-	50,00%	40,00%	10,00%
Investimento em ação social	33,33%	66,67%	-	20,00%	60,00%	20,00%
Investimento em inovação	66,67%	33,33%	-	40,00%	40,00%	20,00%
Investimento em modernização	66,67%	33,33%	-	50,00%	40,00%	10,00%
Investimento em propaganda	100%	-	-	50,00%	40,00%	10,00%
Investimento em treinamento	100%	-	-	20,00%	50,00%	30,00%
Nível de satisfação de clientes	66,67%	33,33%	-	40,00%	40,00%	20,00%
Nível de satisfação de funcion.	66,67%	33,33%	-	20,00%	50,00%	30,00%
Número de reclamações	66,67%	33,33%	-	40,00%	50,00%	10,00%
Participação no mercado	100%	-	-	40,00%	50,00%	10,00%
Perfil do consumidor	100%	-	-	40,00%	50,00%	10,00%
Qualidade do produto	100%	-	-	60,00%	30,00%	10,00%
Rotatividade de funcionários	100%	-	-	30,00%	50,00%	20,00%
Tempo de atend. ao cliente	100%	-	-	50,00%	40,00%	10,00%
Tempo de solução de reclam.	100%	-	-	50,00%	30,00%	20,00%
Valor da marca	100%	-	-	20,00%	50,00%	30,00%
Volume físico de vendas	100%	-	-	40,00%	30,00%	30,00%
Capacidade instalada	100%	-	-	20,00%	60,00%	20,00%
Capacidade utilizada	100%	-	-	20,00%	60,00%	20,00%
Capacidade ociosa	100%	-	-	20,00%	60,00%	20,00%
Receita por caixa/ <i>checkout</i>	33,33%	66,67%	-	20,00%	40,00%	40,00%
Receita por funcionário	33,33%	66,67%	-	10,00%	40,00%	50,00%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Como critério de avaliação sobre o emprego dos itens pesquisados, o questionário apresentava as opções “Utiliza Muito” ou “Utiliza Satisfatoriamente” (coluna “M/S” da Tabela 1), “Utiliza Pouco” ou “Utiliza Raramente” (coluna “P/R”) e “Não Utiliza” (representada por “NU”).

Quanto ao item “Receita por área física instalada”, no âmbito das três empresas de grande porte esse indicador é muito/satisfatoriamente utilizado pela totalidade dos supermercados abrangidos neste estudo. No que tange ao grupo dos dez respondentes classificados como pequeno/médio porte, quatro empresas alegaram utilizar

muito/satisfatoriamente e a mesma quantidade respondeu “Não Utiliza”, enquanto que duas empresas citaram utilizar pouco/raramente o indicador.

Acerca da utilização da “Despesa por área física instalada”, no grupo das firmas maiores, um participante citou utilizar “Muito/Satisfatoriamente”, outro sinalizou usar “Pouco/Raramente” e uma empresa assinalou a opção “Não Utiliza”. No conjunto das entidades de menor porte constatou-se que quatro destas asseguram que utilizam o indicador “Muito/Satisfatoriamente”. O mesmo percentual de respostas foi coligido em relação aos supermercados que não utilizam (NU), enquanto duas empresas evidenciaram utilizar “Pouco/Raramente”.

Sobre a “Evolução do número de clientes”, a totalidade dos supermercados considerados de grande porte utiliza “Muito/Satisfatoriamente” tal parâmetro. No grupo de empresas consideradas de médio e pequeno porte, quatro participantes apontaram utilizar repetidamente esse parâmetro (“Muito/Satisfatoriamente”); três empresas relataram que utilizam “Pouco/Raramente” e outras três registraram não utilizar (NU) esse índice.

A respeito da “Evolução do número de funcionários”, no âmbito das firmas maiores todas as três revelaram que o utilizam frequentemente. No conjunto formado pelos médios e pequenos supermercados, cinco integrantes destacaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” e quatro informaram utilizar limitadamente (“Pouco/Raramente”). Ainda, uma destas dez empresas de médio/pequeno porte salientou não utilizar o referido indicador.

Em relação ao “Investimento em ação social”, no conjunto dos varejistas de grande porte, dois utilizavam “Pouco/Raramente” e uma empresa afirmou utilizá-lo “Muito/satisfatoriamente”. No grupo de respondentes de menor porte, seis empresas consignaram utilizar “Pouco/Raramente” tal indicador, mas dois supermercados responderam utilizar “Muito” ou “Satisfatoriamente” (mesma porcentagem dos que evidenciaram não utilizar essa métrica).

No que concerne à “Investimento em inovação”, duas empresas pertencentes ao grupo dos maiores supermercados relataram utilizar frequentemente este indicador e apenas uma empresa relatou não utilizá-lo. Quanto às organizações de menor porte, quatro afirmam que utilizam “Muito/satisfatoriamente” tal análise, quatro manifestaram utilizar moderadamente (P/R) e duas evidenciaram que não utilizam esse parâmetro.

Acerca do “Investimento em modernização”, no âmbito dos varejistas de grande porte duas empresas salientaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” o indicador e apenas uma empresa utiliza “Pouco/Raramente”. No conjunto dos supermercados menores, os participantes especificaram que o uso frequente do indicador ocorre em cinco das entidades pesquisadas (“Muito/Satisfatoriamente”) e que é empregado de forma contida (“Pouco/Raramente”) por 40% dos respondentes. Ainda, a não utilização deste indicador foi apontada por apenas uma empresa de médio/pequeno porte.

Referente ao “Investimento em propaganda”, todos os três integrantes do conjunto das empresas de grande porte asseguraram utilizar “Muito” ou “Satisfatoriamente” o citado indicador. Nas empresas de menor porte restou evidente que o uso é esporádico (“Pouco/Raramente”) em quatro das organizações participantes, mas é utilizado “Muito/Satisfatoriamente” em cinco destas empresas, enquanto que em apenas uma este indicador não era utilizado.

Quanto ao item “Investimento em treinamento”, os três empreendimentos considerados de grande porte expressaram que fazem uso deste tipo de indicador (“Muito/Satisfatoriamente”). Por sua vez, no conjunto das entidades de médio/pequeno porte, duas empresas manifestaram que utilizavam “Muito/Satisfatoriamente”, cinco utilizavam-no “Pouco/Raramente” e gestores de três supermercados apontaram que não costumam utilizar o indicador mencionado.

Sobre o “Nível de satisfação dos clientes”, no contexto das três empresas classificadas como grande porte esse indicador era pouco/raramente utilizado por um dos supermercados e nos outros dois era utilizado “Muito/Satisfatoriamente”. Além disso, no grupo de varejistas de menor porte, quatro empresas relataram utilizar “Pouco/Raramente” e outras quatro afirmaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” essa ferramenta. Contudo, duas das organizações abrangidas declararam não mensurar o nível de satisfação dos clientes.

A questão relativa ao emprego do “Nível de satisfação dos funcionários” mostrou que este é utilizado muito/satisfatoriamente por duas das companhias consideradas de grande porte, enquanto que uma empresa deste mesmo grupo revelou utilizar pouco/raramente. Nos dez supermercados de menor porte, 20% relataram utilizar muito/satisfatoriamente, 50% afirmaram usar “Pouco” ou “Raramente” e 30% não utilizavam esse indicador gerencial.

No tocante ao “Número de reclamações”, verificou-se que apenas uma das organizações de grande porte pesquisadas relatou utilizar “Pouco/Raramente” esse indicador de desempenho, enquanto duas responderam utilizar “Muito/Satisfatoriamente”. Nas empresas de médio e pequeno porte somente um supermercado deste agrupamento informou não utilizá-lo, mas quatro empresas citaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” e cinco utilizam-no moderadamente (“Pouco/Raramente”).

A propósito do índice de “Participação no mercado”, no conjunto de empresas classificadas como de grande porte todas as três apontaram que o utilizam “Muito/Satisfatoriamente”. No contexto das médias e pequenas empresas, quatro empresas indicaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” o indicador, cinco supermercados afirmaram utilizar “Pouco/Raramente” e somente um apontou não utilizar tal indicador.

Quanto à métrica relacionada ao “Perfil do consumidor”, esta é utilizada pela totalidade dos supermercadistas de grande porte. No caso das dez empresas consideradas de médio e pequeno portes, quatro afirmaram monitorar o perfil do consumidor frequentemente, cinco utilizam o indicador esporadicamente e um dos participantes respondeu que não faz uso deste índice.

A “Qualidade do produto” é um parâmetro muito ou satisfatoriamente usado pelas três empresas de porte maior, segundo as respostas obtidas. No que concerne às médias e pequenas companhias, seis destas também registraram que o utilizam constantemente e três supermercados revelaram que usam “Pouco/Raramente”. Contudo, um varejista de pequeno porte asseverou que não utiliza o indicador.

Quanto ao indicador de desempenho “Rotatividade dos funcionários”, constatou-se que as três empresas de porte maior afirmaram utilizá-lo “Muito/Satisfatoriamente”. Por outro lado, três das empresas de menor porte asseveraram que o utilizam repetidamente (“Muito/Satisfatoriamente”). Ainda, cinco entidades apontaram analisar “Pouco/Raramente” a rotatividade dos funcionários e duas responderam que não utilizam esse procedimento.

O “Tempo de atendimento ao cliente” é efetivamente utilizado pelas três empresas de grande porte participantes. Porém, cinco dos supermercados de menor porte mencionaram usar “Muito/Satisfatoriamente”, quatro atestaram que empregavam eventualmente tal indicador (“Pouco/Raramente”) e apenas um respondente assinalou que não faz desse tipo de medida.

O “Tempo de solução de reclamações” é utilizado pela totalidade das empresas pertencentes ao conjunto de empresas de grande porte. No caso das pequenas e médias, cinco empresas asseguraram utilizar o indicador “Muito/Satisfatoriamente”, três supermercados consignaram que utilizam “Pouco/Raramente” e duas expuseram que não utilizam esse tipo de indicador.

Quanto ao item “Valor da marca”, no âmbito das três empresas de grande porte essa prática era “Muito/Satisfatoriamente” utilizada por todos os supermercados participantes desta categoria. No que tange ao grupo dos dez respondentes classificados como pequeno/médio porte, duas empresas afirmaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” o referido indicador, cinco

revelaram que analisam o indicador “Pouco/Raramente” e as outras três empresas citaram não utilizar (NU).

Acerca da utilização do “Volume físico de vendas”, no grupo das empresas maiores todas mencionaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” o indicador. No conjunto dos respondentes de menor porte constatou-se que quatro empresas utilizam-no constantemente (“Muito/Satisfatoriamente”), três empresas revelaram usar “Pouco/Raramente” e três varejistas evidenciaram que não fazem uso do mesmo.

Sobre a “Capacidade instalada”, os três supermercados de grande porte responderam que utilizam “Muito/Satisfatoriamente” esse índice. No grupo de empresas consideradas de médio e pequeno porte, dois respondentes apontaram utilizar repetidamente o indicador (“Muito/Satisfatoriamente”), seis varejistas relataram que utilizam “Pouco/Raramente” dois dos supermercados de médio e pequeno porte citaram que não utilizam o indicador em lume.

A respeito da “Capacidade utilizada”, no âmbito das três maiores varejistas todas evidenciaram que utilizam frequentemente este indicador (M/S). Contudo, no conjunto formado pelos médios e pequenos supermercados, dois integrantes destacaram utilizar muito/satisfatoriamente e seis relataram utilizá-lo limitadamente (“Pouco” ou “Raramente”). Ainda, duas das dez empresas de médio/pequeno porte salientaram não utilizar.

Em relação à “Capacidade ociosa”, novamente todas as três varejistas de grande porte registraram utilizá-lo “Muito/Satisfatoriamente”. No grupo de respondentes de menor porte duas empresas também citaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” tal indicador, seis supermercados responderam que utilizam “Pouco/Raramente” e duas entidades manifestaram que não o utilizam.

No que concerne à “Receita por caixa/*checkout*”, uma empresa pertencente ao grupo dos maiores supermercadistas relatou utilizar frequentemente esse indicador e duas empresas relataram utilizá-lo “Pouco/Raramente”. Quanto às organizações de menor porte, duas empresas citaram utilizar “Muito/Satisfatoriamente” tal análise, quatro alegaram utilizar moderadamente (P/R) e outras quatro asseveraram que não utilizam.

Acerca da “Receita por funcionário”, dos varejistas de grande porte uma empresa salientou que utiliza o indicador “Muito/Totalmente” e duas empresas destacaram utilizar “Pouco/Raramente”. No outro grupo, os participantes de menor porte especificaram que o uso frequente do indicador ocorre apenas em um dos supermercados pesquisados (“Muito/Satisfatoriamente”) e “Pouco/Raramente” em quatro dos varejistas respondentes. Ainda, a não utilização deste indicador de desempenho foi apontada por cinco empresas de médio/pequeno porte.

4.3 Nível de importância atribuído aos indicadores não financeiros

Na sequência da pesquisa foi apresentada uma questão com a finalidade de mensurar a importância atribuída pelos respondentes aos indicadores de desempenho não financeiros. Esse procedimento foi adotado com o intuito de verificar o segundo pressuposto cogitado, que estava vinculado à dúvida sobre a atribuição de importância mais acentuada aos indicadores não financeiros por parte dos gestores das entidades de maior porte, se comparados com os administradores de supermercados menores.

A partir das respostas coletadas desenhou-se o cenário exposto na Tabela 2 para os dois grupos de portes empresariais priorizados.

Tabela 2: Nível de importância atribuído aos indicadores não financeiros

Itens	Gr. Porte			Méd./Peq. Portes		
	M/Extr.	P/Min.	Irrelev.	M/Extr.	P/Min.	Irrelev.
Receita por área física instal.	100%	-	-	90,00%	10,00%	-
Despesa por área física instal.	66,67%	33,33%	-	90,00%	10,00%	-
Evolução do n°. de clientes	-	100%	-	-	100,00%	-

Evolução do nº. de funcionários	100%	-	-	70,00%	30,00%	-
Investimento em ação social	66,67%	33,33%	-	60,00%	30,00%	10,00%
Investimento em inovação	66,67%	33,33%	-	70,00%	30,00%	-
Investimento em modernização	66,67%	33,33%	-	90,00%	10,00%	-
Investimento em propaganda	100%	0	-	80,00%	20,00%	-
Investimento em treinamento	100%	-	-	90,00%	-	10,00%
Nível de satisfação de clientes	100%	-	-	90,00%	10,00%	-
Nível de satisfação de funcion.	100%	-	-	90,00%	-	10,00%
Número de reclamações	100%	-	-	90,00%	10,00%	-
Participação no mercado	100%	-	-	80,00%	20,00%	-
Perfil do consumidor	100%	-	-	70,00%	30,00%	-
Qualidade do produto	100%	-	-	80,00%	20,00%	-
Rotatividade de funcionários	100%	-	-	70,00%	30,00%	-
Tempo de atend. ao cliente	100%	-	-	80,00%	20,00%	-
Tempo de solução de reclam.	100%	-	-	70,00%	30,00%	-
Valor da marca	100%	-	-	80,00%	20,00%	-
Volume físico de vendas	100%	-	-	100,00%	-	-
Capacidade instalada	100%	-	-	80,00%	20,00%	-
Capacidade utilizada	100%	-	-	80,00%	20,00%	-
Capacidade ociosa	100%	-	-	80,00%	20,00%	-
Receita por caixa/checkout	33,33%	66,67%	-	50,00%	50,00%	-
Receita por funcionário	33,33%	66,67%	-	40,00%	60,00%	-

Fonte: Elaborada pelos autores.

Como critério de avaliação a respeito da importância dos indicadores não financeiros pesquisados o questionário encaminhado aos participantes apresentava as opções “Muito Importante” ou “Extremamente Importante (coluna “M/Extr.” na Tabela 2), “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” (coluna “P/Min.” da tabela citada) e “Irrelevante” (representado pela coluna “Irrelev.”).

Destarte, quanto à métrica “Receita por área física instalada”, no âmbito dos três supermercados que compõem o grupo de empresas de maior porte todos afirmaram que consideram “Muito Importante” ou “Extremamente Importante”. Por outro lado, nos varejistas considerados de menor porte, nove empresas (equivalente a 90% dos respondentes deste grupo) também manifestaram que atribuem o mesmo nível de relevância (M/Extr.) ao referido indicador. Ainda, em apenas um supermercado de pequeno/médio porte o respondente assinalou achar “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” (P/Min.)

Acerca da relevância atribuída ao índice “Despesa por área física instalada”, no grupo dos supermercados de grande porte um qualificou como “Pouco/Minimamente Importante” e dois indicaram que o consideram “Muito/Extremamente” relevante. No conjunto das empresas de menor porte constatou-se que nove supermercados asseguraram que tal indicador é “Muito/Extremamente Importante”, enquanto que só um participante respondeu que o instrumento não é muito importante (P/Min.).

No caso do índice acerca da “Evolução do número de clientes”, este foi considerado “Pouco/Minimamente Importante” pela totalidade das empresas pesquisadas nos dois grupos priorizados.

Sobre a relevância da “Evolução do número de funcionários”, os três supermercados de grande porte optaram pela alternativa “Muito/Extremamente Importante”; enquanto que nas dez

empresas menores sete destas afirmaram que o indicador é bastante relevante (M/Ext.) e três atribuíram-lhe o conceito “Pouco/Minimamente Importante”.

No que diz respeito ao “Investimento em ação social”, duas das empresas consideradas de grande porte classificaram este indicador como “Muito/Extremamente Importante” e apenas uma varejista considerou pouco importante (P/Min.). Por outro lado, seis das dez firmas de menor porte pesquisadas julgaram tal parâmetro expressivamente relevante (M/Extr.); três atribuíram que este era “Pouco/Minimamente Importante” e somente uma classificou como irrelevante para a realidade gerencial da mesma.

No que concerne à “Investimento em inovação”, esta medida foi adjetivada por duas companhias de grande porte abrangidas como “Muito/Extremamente Importante” e por uma empresa como “Pouco/Minimamente Importante”. No conjunto das dez organizações de médio e pequeno porte, sete também consideraram que avaliar o citado indicador é essencial (M/Extr.) e três entendem esta análise como pouco importante (P/Min.).

Quanto ao índice relacionado ao “Investimento em modernização”, nove dos supermercados de menor porte responderam que o consideram “Muito/Extremamente Importante”, assim como duas das empresas de grande porte. Além disso, um varejista de grande porte mencionou que atribui pouca relevância (P/Min.) e no grupo de empresas menores um respondente referiu-se ao indicador como “Irrelevante”.

Para o parâmetro acerca do “Investimento em propaganda”, os três respondentes de grande porte atribuíram ser um indicador “Muito/Extremamente Importante”. No mesmo rumo, oito das dez empresas de menor porte atribuíram a mesma relevância, enquanto que apenas duas integrantes deste grupo qualificaram-no como “Pouco/Minimamente Importante”.

O “Investimento em treinamento” é um indicador considerado por todas as três companhias de maior porte pesquisadas como de elevada importância (M/Extr.). Contudo, para 90% daquelas de porte menor (nove empresas) esse índice é considerado “Muito/Extremamente Importante” e em apenas uma empresa é considerado “Irrelevante”.

No âmbito da importância atribuída ao “Nível de satisfação dos clientes” os três maiores supermercados manifestaram que este é “Muito/Extremamente Importante”. Nos supermercados de pequeno e médio portes nove empresas responderam que o indicador é fundamental (M/Extr.), mas uma empresa informou classificá-lo como pouco importante (P/Min.).

Foi questionado também sobre a importância do “Nível de satisfação de funcionários”, onde todas as empresas de grande porte citaram que sua utilização é muito interessante (M/Extr.), enquanto que nove dos dez supermercados de menor porte qualificaram essa métrica como “Muito/Extremamente Importante” e somente um respondente a considerou irrelevante.

Quanto ao “Número de reclamações”, as empresas de grande porte pesquisadas entenderam como “Muito/Extremamente Importante” utilizá-lo. Nas empresas de médio e pequeno porte, nove delas assinalaram a opção “Muito/Extremamente Importante” para essa questão, enquanto que uma empresa atribuiu-lhe o grau de “Pouco/Minimamente Importante”.

Acerca da “Participação de mercado” foi apurado que todos os supermercados de grande porte julgam esse indicador relevante (M/Extr.). Mas, no contexto das empresas de menor porte, oito responderam que o mesmo é indispensável (M/Extr.) e duas consideraram-no “Pouco/Minimamente Importante”.

Em relação ao “Perfil do consumidor” todos os três respondentes dos supermercados maiores informaram que este indicador é “Muito/Extremamente Importante”. Nos dez empreendimentos de porte menor apurou-se que sete atribuem-lhe alta relevância e outros três consideram ser este um indicador pouco/minimamente importante.

Também foi inquirido sobre a importância atribuída à “Qualidade do produto”. Os respondentes registraram que este conceito seria muito importante (M/Extr.) nas três varejistas de grande porte, enquanto que oito das empresas de médio e pequeno porte também o

adjetivaram com o mesmo conceito. Porém, duas firmas classificaram como pouco/minimamente importante.

Para a métrica relacionada à “Rotatividade dos funcionários” foi constatado que três das empresas do grupo de grande porte asseveraram que esta é “Muito/Extremamente Importante”, enquanto que sete participantes do conjunto de menor porte manifestaram a mesma opinião a respeito. Entretanto, três dos supermercados menores conceituaram como pouco importante (P/Min) a utilização desta.

O “Tempo de atendimento ao cliente” foi qualificado por todos os supermercados de grande porte e por oito dos de menor porte como “Muito/Extremamente Importante”. Além disso, quanto aos supermercados de menor porte, duas empresas apontaram o indicador como pouco importante (P/Min).

Referente ao “Tempo de solução de reclamações”, a totalidade das três empresas de grande porte optou pela alternativa “Muito Importante” ou “Extremamente Importante” no questionário proposto. Esse mesmo grau de relevância foi citado por sete das dez empresas de menor porte pesquisadas, enquanto que três dos supermercados deste grupo manifestaram-se pela opção de pouca importância (P/Min.).

O “Valor da marca” foi considerado como uma medida muito importante por todas as empresas de maior porte, assim como para oito das empresas de menor porte. Somente dois supermercados de médio e pequeno portes priorizaram a alternativa “Pouco/Minimamente Importante” no questionário aplicado.

Quanto ao “Volume físico de vendas”, a totalidade das treze empresas pesquisadas considerou que este indicador é “Muito/Extremamente Importante”.

Referente à “Capacidade instalada”, os três varejistas maiores registraram como relevante este tipo de indicador empresarial. Na mesma direção, nos supermercados de menor porte constatou-se que oito das dez companhias julgaram ser igualmente muito importante. Entretanto, dois respondentes informaram que tal procedimento avaliativo seria “Pouco/Minimamente Importante”.

Quanto à “Capacidade utilizada”, no âmbito dos três supermercados que compõem o grupo de empresas de maior porte, todos os respondentes assinalaram considerar “Muito/Extremamente Importante”. Na mesma perspectiva, nos varejistas considerados de menor porte oito dos respondentes deste grupo também manifestaram que consideraram muito ou extremamente relevante (M/Extr.) o referido indicador. Por outro lado, dois supermercados de pequeno/médio porte assinalaram achar “Pouco Importante” ou “Minimamente Importante” (P/Min.).

Acerca da relevância atribuída à “Capacidade ociosa”, no grupo dos três supermercados maiores a totalidade assinalou a opção “Muito/Extremamente Importante”. No conjunto das empresas de menor porte constatou-se que oito empresas (80% deste conjunto) asseguraram que tal indicador é “Muito/Extremamente Importante” e dois respondentes classificaram o instrumento como pouco importante (P/Min.).

Em seguida, a “Receita por caixa/*checkout*” foi considerada “Pouco/Minimamente Importante” por dois supermercados de grande porte e “Muito/Extremamente Importante” por um supermercado. No conjunto de empresas de menor porte o indicador foi considerado relevante por cinco das empresas deste grupo e outras cinco o consideraram pouco relevante.

Sobre a importância da “Receita por funcionário”, um dos supermercados de grande porte optou pela alternativa “Muito/Extremamente Importante” e dois supermercados assinalaram a opção “Pouco/Minimamente Importante”. Nas dez empresas menores, quatro desta categoria citaram que o indicador é bastante relevante (M/Ext.) e seis declararam-no como “Pouco/Minimamente Importante”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou conhecer o nível de utilização e a importância atribuída aos indicadores não financeiros em treze empresas supermercadistas do estado de Santa Catarina. Nesse sentido, diante da evidência dos dados coligidos por intermédio do questionário respondido pelos gestores dos treze supermercados compreendidos no estudo foi possível confirmar os dois pressupostos de pesquisa do estudo aventados anteriormente. Ou seja, que as empresas supermercadistas de grande porte têm maior nível de utilização de indicadores não financeiros que aquelas de porte menor e que os gestores dos supermercados maiores atribuem importância mais acentuada aos indicadores não financeiros que os administradores de supermercados menores.

Os indicadores não financeiros que mais se destacaram em termos de adoção pelos três maiores supermercados foram: “Receita por área física instalada”, “Evolução do número de clientes”, “Evolução do número de funcionários”, “Investimento em propaganda”, “Investimento em treinamento”, “Participação no mercado”, “Perfil do consumidor”, “Qualidade do produto”, “Rotatividade de funcionários”, “Tempo de atendimento ao cliente”, “Tempo de solução de reclamações”, “Valor da marca”, “Volume físico de vendas”, “Capacidade instalada”, “Capacidade utilizada” e “Capacidade ociosa”. Quanto aos indicadores não financeiros que foram pouco ou raramente utilizados pelos supermercados de grande porte cabe citar “Investimento em ação social”, “Receita por caixa/*checkout*” e “Receita por funcionário”.

Por outro lado, no agrupamento das empresas de médio e pequeno porte foi possível conhecer que estas adotavam apenas alguns dos indicadores não financeiros elencados, como a “Qualidade do produto” (utilizada por 60% das dez empresas deste contingente) e “Evolução do número de funcionários”, “Investimento em modernização”, “Investimento em propaganda”, “Tempo de atendimento ao cliente” e “Tempo de solução de reclamações” (utilizados apenas por 50% dos respondentes deste grupo). Adicionalmente, no que se refere aos indicadores menos utilizados neste porte empresarial, é cabível enumerar o “Investimento em ação social”, a “Capacidade instalada”, a “Capacidade ociosa” e a “Capacidade utilizada”.

Quanto ao grau de importância atribuído aos indicadores não financeiros nas três companhias de grande porte é interessante salientar que todos os indicadores não financeiros listados têm algum nível de relevância para os maiores varejistas em estudo, sendo que nenhuma das medidas elencadas foi considerada irrelevante para os respondentes. Porém, o indicador “Despesa por área física instalada” é apontado como importante pelas três empresas maiores, mas é utilizado por apenas duas destas.

A mesma relação quanto ao grau de importância e utilização dos indicadores não financeiros verificada nas maiores empresas não foi constatada nas empresas de médio e pequeno porte estudadas. Ou seja, foram encontradas contradições respeito, visto que havia indicadores que eram considerados importantes, mas não eram efetivamente utilizados pelos gestores, conforme delineado na sequência.

Os indicadores “Investimento em modernização”, “Número de reclamações”, “Participação no mercado”, “Perfil do consumidor”, “Qualidade do produto”, “Tempo de atendimento ao cliente”, “Evolução do número de funcionários” e “Investimento em propaganda” foram apontados como importantes pelas dez empresas de menor porte, mas eram utilizados por nove empresas deste grupo.

Quanto aos indicadores “Investimento em inovação”, “Nível de satisfação do cliente”, “Tempo de solução de reclamações”, “Capacidade instalada”, “Capacidade utilizada”, “Capacidade ociosa” e “Rotatividade dos funcionários”, os dez supermercados de menor porte consideraram-nos como importantes, mas eram utilizados efetivamente por oito destas empresas. No que tange à “Evolução do número de clientes”, “Valor da marca” e “Volume físico das vendas”, os referidos indicadores de gestão eram utilizados por sete das empresas

consideradas de menor porte, mesmo sendo considerados importantes pela totalidade dos supermercados deste grupo/porte.

No que concerne aos parâmetros de “Receita por área física instalada”, “Despesa por área física instalada” e “Receita por caixa/*checkout*”, tais indicadores foram considerados com algum grau de importância pelas dez varejistas respondentes de pequeno e médio porte. Contudo, eram utilizadas por apenas seis destas entidades. Por sua vez, o indicador não financeiro “Receita por funcionário” foi considerado importante pela totalidade das empresas de menor porte, mas apenas cinco apontaram utilizar a ferramenta (muito ou apenas esporadicamente). Além disso, nove dos supermercados de menor porte consideraram o “Investimento em ação social” relevante, enquanto oito o utilizavam. Por último, “Investimento em treinamento” e o “Nível de satisfação dos funcionários” foram considerados importantes por nove empresas do grupo de médio e pequeno porte, mas eram utilizados por sete das firmas que integravam tal conjunto.

No que tange às possíveis contribuições do estudo, além do cenário descortinado acerca dos aspectos mencionados anteriormente, considera-se que esta pesquisa contribuiu também no sentido de evidenciar um diagnóstico inicial sobre a utilização de indicadores não financeiros nesse tipo de atividade econômica. Como ainda são escassos os artigos referentes ao uso de indicadores não financeiros no contexto de supermercados brasileiros, este estudo pode ser considerado como um pequeno passo para reduzir essa lacuna de pesquisa.

Por outro lado, o estudo apresenta como principal limitação a subjetividade da percepção dos respondentes quanto aos conceitos indagados. Mesmo que tenha se tentado reduzir esse problema com a inserção de um texto introdutório descrevendo cada parte incluída no questionário, provavelmente alguma dificuldade de compreensão pode ter se mantido e, eventualmente, prejudicado a veracidade dos dados coligidos. Adicionalmente, partiu-se da premissa de que as respostas obtidas são verdadeiras; entretanto, não há comprovação documental da frequência do uso e/ou da utilização (ou não) desses indicadores pelas empresas em tela como informado pelos respondentes.

Ainda, como recomendação para trabalhos futuros propõe-se que sejam investigados os critérios de adoção de indicadores não financeiros por empresas de determinado segmento. Isso é pertinente de vez que diminuiriam as incertezas quanto à comprovação da efetiva utilização desses indicadores por parte das companhias. Caberia, também, replicar pesquisa assemelhada em outras regiões do país, ou em segmentos específicos, com o fito de confrontar as realidades apuradas nesses contextos distintos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos de graduação. São Paulo: Atlas, 1993.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS. **ABRAS**. Disponível em <<http://www.abrasnet.com.br/abras/>>. Acesso em 26 de fevereiro de 2017.

BACK, L. C.; DUTRA, A.; CASAGRANDE, J. L. Estruturação do Balanced Scorecard (BSC) para uma empresa do segmento varejista, com foco na avaliação do desempenho da ação estratégica de marketing promocional. **Contexto**. v.12, n.22, p.7-25, 2012.

BANKER, R. D.; POTTER, G.; SRINIVASAN, D. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. **The Accounting Review**, Florida, v. 75, n. 1, p. 65-92, Jan. 2000.

BERNARD, R. R. S. The rise of non-financial measures. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração, 23, 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPAD, 1999.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; ANDRADE, L. P. de. Padrões de utilização de indicadores de desempenho não financeiros: um estudo exploratório nas empresas de Serra Talhada/PE. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v.3, n.2, p.01-23, mai./ago. 2008.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, M. A. A utilização de indicadores de desempenho não financeiros em organizações agroindustriais: um estudo exploratório. **Organizações Rurais & Agroindustriais**. Lavras, v.10, n.1, p.35-48, 2008.

CARVALHO, J. R. M. de; SÁ, A. K. B. de. Avaliando indicadores de desempenho não financeiro no setor de serviço, sob a perspectiva do cliente: o caso de uma agência bancária. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 11, n. 1, 2011.

DOSSI, A.; PATELLI, L. You learn from what you measure: financial and non-financial performance measures in multinational companies. **Long Range Planning**, 43. 498-526, 2010.

ECCLES, R. G. Manifesto da mensuração do desempenho. **Harvard Business Review (Org.)**. Medindo o desempenho empresarial. Rio de Janeiro: Campus, 2000. p. 31-49.

ELENA, N. I. Company performance measurement and reporting methods. **Annals of Faculty of Economics**. p. 700-707, 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, J. P. Desempenho organizacional. **Seminário Econômico**. São Paulo, n. 815, ago/2002.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MACARTHUR, J. B. Performance measures that count: monitoring variables of strategic importance. **Journal of Cost Management**, v. 10, n. 3, p. 39-45, 1996.

MARQUEZAN, L. H. F.; DIEHL, C. A.; ALBERTON, J.R. Indicadores não financeiros de avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios anuais digitais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v.16, n. 2, p. 46-61, mai./ago. 2013.

MILOST, F. Information power of non-financial performance measures. **International Journal Bioelectromagnetism**, 6, p. 823-828, 2013.

MIRANDA, G. J.; DOS REIS, E. A. Indicadores financeiros e não financeiros de longo prazo: um estudo em empresas atacadistas e distribuidoras brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, UFMG, v. 17, n. 4, p. 11-34, 2009.

MORISSETE, R. **Toward a theory of information choices in organizations: an integrative approach**. Thesis (Ph.D. at Accounting). University of Waterloo, Waterloo, 1977.

NEELY, A.; MILLS, J.; PLATTS, K.; GREGORY, M.; RICHARDS, H. Performance measurement system design: should process based approaches be adopted? **International Journal Production Economics**, Amsterdam, v. 46-47, p. 423-431, 1996.

NEELY, A. **Avaliação do desempenho das empresas: porquê, o quê e como**. Lisboa: Caminho, 2002.

RIBEIRO, M. G. C.; MACEDO, M. Á. da S.; MARQUES, J. A. V. da C. Análise da relevância de indicadores financeiros e não financeiros na avaliação de desempenho organizacional: um estudo exploratório no setor brasileiro de distribuição de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 15, p. 60, 2012.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, L. H; SCHUCH, C; PANTALEÃO, L. H. Uma abordagem para construção de sistemas de indicadores alinhando a teoria das restrições e o Balanced Scorecard. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração, 27, 2003, Atibaia. **Anais...** Atibaia: ANPAD, 2003.

ROSSI, R. M. Análise de desempenho das organizações: um ensaio teórico. In: Encontro de Estudos em Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas. **Anais...** Goiânia, GO, Brasil, 8, 2014.

SOBOTA, A., PELJHAN, D. Importance of different perspectives in integrated performance measurement systems. **Journal of Business Management**, 5, p. 6-18, 2012.

VARGAS, S. B.; DIEHL, C. A.; AYRES, P. R. R.; MONTEIRO, A. F. Indicadores não financeiros de avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios de administração de empresas de telecomunicações. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...**, São Paulo, SP, Brasil, 2015.

EVOLUÇÃO DA RIQUEZA SETORIAL GERADA PELAS EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA E DISTRIBUÍDA AO GOVERNO *VERSUS* HISTÓRICO DAS RECEITAS AUFERIDAS DURANTE OS MANDATOS PRESIDENCIAIS DE LULA (2007-2010) E DILMA (2011-2014)

Sirlene Koprowski

Bacharel em Ciências Contábeis – UDESC
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
sirlene_sib@hotmail.com

Lara Fabiana Dallabona

Doutora em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
lara.dallabona@udesc.br

Fernando Scheeffler

Doutor em Sociologia Política – UFSC
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
fernando.scheeffler@udesc.br

RESUMO

O estudo teve por objetivo analisar se a evolução da riqueza setorial gerada pelas empresas listadas na BM&FBovespa e distribuída ao governo, acompanha o histórico das receitas auferidas durante os mandatos presidenciais de Lula (2007-2010) e Dilma (2011-2014). Para alcançar tal propósito, utilizou-se a pesquisa descritiva, documental e quantitativa envolvendo uma amostra de 169 empresas analisadas, agrupadas em nove segmentos econômicos. Os resultados demonstraram quanto ao valor distribuído ao governo e a comparação com as receitas auferidas, que no governo Lula, somente dois segmentos apresentaram, em maior parte, relação entre as evoluções das distribuições de valor adicionado e as receitas, enquanto os outros sete setores na maioria dos exercícios demonstraram discrepância entre estas evoluções. Já no mandato de Dilma, também dois setores apenas, demonstraram relação entre o valor distribuído e as receitas e nota-se neste período, maior ocorrência de percentuais de evolução negativos nestes dois itens. O estudo pretende contribuir com o meio acadêmico, com pesquisas que utilizam a DVA, principalmente a sua vertente de distribuição de riqueza, em empresas listadas na BM&FBovespa, possibilitando uma análise dos dados a partir de mandatos presidenciais.

Palavras-chave: Demonstração do Valor Adicionado; BM&FBovespa; Lula; Dilma; Impostos.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade se apresenta como um instrumento de avaliação e evidenciação dos atos e fatos que ocorrem na organização e que afetam o patrimônio da mesma. Assim, por meio das informações divulgadas, é possível a análise da situação da companhia em determinado período, permitindo ao administrador ou responsável pelas decisões relevantes na empresa, escolher o melhor caminho para organização, visando à continuidade e lucratividade dos negócios (DALLABONA; KROETZ; MASCARELLO, 2014).

Uma das demonstrações contábeis que evidencia informações de forma compulsória aos interessados, é a Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Para Ricarte (2005), a Demonstração de Valor Adicionado é uma importante peça do Balanço Social, sendo

considerada a forma mais competente, oferecida pela contabilidade, para o auxílio na medição e evidenciação da capacidade da empresa em gerar e distribuir riqueza. É elaborada, principalmente, com base em dados extraídos da Demonstração do Resultado do Exercício, embora, ambas as demonstrações não devam ser confundidas, mais sim, a DVA vem com intuito de complementar as informações constantes na DRE.

Antes mesmo da obrigatoriedade de publicação da DVA, que foi efetivada após a aprovação do CPC 09 e pela Lei 11.638/07, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM já incentivava a sua divulgação de forma voluntária pelas empresas abertas. Além disso, o modelo sugerido já estava seguindo, os preceitos do modelo elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo - FIPECAFI, sugerido com o intuito de orientar e incentivar a divulgação de tal demonstração (ALMEIDA; SILVA, 2014).

A Demonstração de Valor Adicionado, portanto, procura mensurar o valor adicionado ou agregado pela empresa em certo período, ou seja, a riqueza gerada e distribuída aos entes que contribuíram para este processo. A DVA torna-se assim, um relevante utensílio para visualização do cenário macroeconômico, pois envolve diversos grupos sociais como clientes, empregados, governo, sócios, comunidade, entre outros (BERNS; FLACH, 2013).

Levando em consideração as aplicações e utilidades da DVA, Santos et al. (2013) destaca que, com a informação da riqueza gerada pelas empresas, torna-se possíveis comparações destas, com o valor do PIB nacional, setorial ou regional. Facilitando assim, as análises para tomadas de decisões referentes a investimentos em empresas de determinada região, concessões de financiamentos e subsídios governamentais.

Considerando a distribuição do valor adicionado, o Pronunciamento Técnico CPC 09, em seu item 15, expõe os principais componentes econômicos que participam da destinação da riqueza, sendo eles: pessoal; impostos, taxas e contribuições; remuneração de capitais de terceiros e; remuneração de capitais próprios.

Assim sendo, cada ente de distribuição recebe uma parcela da riqueza gerada pela empresa, em contrapartida da sua contribuição no processo de formação da mesma. Impostos, taxas e contribuições, por exemplo, corresponde à parcela devida ao governo, por seu apoio à entidade, como fornecimento de infraestrutura básica, saneamento, entre outros serviços que dão condições à realização das atividades da organização (KROETZ; COSENZA, 2003).

Com base nesse contexto e admitindo o governo como ente principal de distribuição, várias pesquisas foram encontradas no meio acadêmico, envolvendo essas duas variáveis, tais como a de Santos e Hashimoto (2003), Tinoco e Moraes (2008) e Kronbauer et al. (2009). Também o estudo de Santos et al. (2013) é considerado de grande relevância no meio acadêmico e social, haja visto, seu objetivo de avaliar a distribuição da riqueza gerada pelas empresas, considerando os períodos presidenciais do governo FHC e Lula.

Diante do exposto, surge a seguinte pergunta de pesquisa, a qual impulsiona este artigo: A evolução da riqueza setorial gerada pelas empresas listadas na BM&FBovespa e distribuída ao Governo, acompanha o histórico das receitas auferidas durante os mandatos presidenciais de Lula (2007-2010) e Dilma (2011-2014)? Com o intuito de responder tal indagação, tem-se como objetivo analisar se a evolução da riqueza setorial gerada pelas empresas listadas na BM&FBovespa e distribuída ao governo, acompanha o histórico das receitas auferidas durante os mandatos presidenciais de Lula (2007-2010) e Dilma (2011-2014).

O estudo aqui apresentado tem justificativa teórica, por conta da sua contribuição em pesquisas acadêmicas baseadas na Demonstração de Valor Adicionado, utilizando empresas listadas na BM&FBovespa, especialmente quanto à destinação da parcela de riqueza destinada ao Governo. Outro diferencial é em relação ao período escolhido, que neste trabalho, parte-se de análises feitas durante dois períodos presidenciais.

Quanto à justificativa prática e social, pode-se induzir que as empresas das quais foram coletados os dados para análise, agrupadas em setores econômicos, terão uma ampla visão do histórico evolutivo das receitas auferidas em relação à destinação de riqueza gerada para Impostos, taxas e contribuições. Também a sociedade como um todo, poderá avaliar qual a efetiva contrapartida das empresas ou segmentos econômicos, ao Governo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção abordam-se os temas Demonstração de Valor, principalmente o Governo como componente da DVA e Estudos Anteriores, assuntos que constituem uma fundamental base teórica para o entendimento deste trabalho.

2.1 Demonstração do Valor Adicionado

Atualmente, não se pode mais conceber a empresa como uma entidade que objetiva unicamente o lucro, sem considerar os processos necessários na busca deste resultado final e os relacionamentos existentes neste caminho. Sendo assim, esta trajetória acaba influenciando, na parte interna da entidade, os empregados e externamente, o governo, a sociedade e o meio ambiente (COSTA; GUIMARÃES; MELLO, 2013).

Nesse contexto, surge a Demonstração de Valor Adicionado – DVA, importante vertente do Balanço Social, que segundo Fagundes et al. (2008) tem como objetivo, apresentar o desempenho econômico da entidade e sua relação com a sociedade, além de mensurar o valor adicionado nos bens e serviços, durante o processo produtivo da empresa e a forma de distribuição deste, aos grupos que contribuíram para sua formação.

Berns e Flach (2013) também afirmam que a DVA deve demonstrar a formação da riqueza pelas empresas, assim como, a respectiva distribuição aos agentes que colaboraram com esta geração, sendo eles: empregados, governo, terceiros e acionistas.

A DVA, segundo Bispo, Calijuri e Lima (2009) vêm se destacando em relação às demais vertentes do Balanço Social, por demonstrar aos usuários três características básicas: primeiramente, esta ferramenta apresenta a geração de riqueza e os efeitos que este processo pode causar na comunidade que a empresa se localiza; em seguida, é possível identificar o montante de riqueza gerada pela entidade e como a mesma é distribuída por meio de remuneração dos empregados, tributos aos governos federal, estadual e municipal, remuneração de capitais de terceiros, pelo repasse de despesas financeiras, remuneração aos sócios, como juros sobre capital próprio, distribuição de dividendos e retenção de lucros; a última característica, não menos relevante, é a variedade de análises cabíveis para este demonstrativo, sendo possíveis estudos comparativos em vários períodos e setores econômicos, o que auxilia no processo de definição no fornecimento de subsídios para políticas de planejamento econômico e social.

De acordo com Carmo et al. (2011), ainda quando a DVA era uma demonstração voluntária, ou seja, antes da Lei 11.638/07, quando se tornou obrigatória às companhias de capital aberto, sua publicação já era incentivada pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários, órgão este que sugeriu, como forma orientação para as empresas, o modelo proposto anteriormente pela FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo. Em consequência desta nova obrigatoriedade, em 30 de outubro de 2008 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC aprovou o então, Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração de Valor Adicionado, que ordenou diretrizes para a forma de elaboração e divulgação desta demonstração. A partir daí, pode-se notar, o aumento das práticas de transparência empresarial e um comprometimento maior da responsabilidade socioambiental pelas companhias (COSTA; GUIMARÃES; MELLO, 2013).

De acordo com Santos (2007, p. 37) a demonstração do valor adicionado “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”. Em análise ao Pronunciamento Técnico CPC 09, em seu Item 5, pode-se perceber que a finalidade da Demonstração de Valor Adicionado consiste em prestar informações sobre a riqueza gerada pela entidade em certo período e o modo que se deu a distribuição desta.

Para Alexandre (2010) a distribuição do valor adicionado divide-se basicamente entre os empregados, governo, financiadores terceiros à empresa, sócios e acionistas, além da parcela retida para aplicação na própria entidade.

2.1.1 O Governo como componente da DVA

Embora não seja considerado um fator de produção direto, pode-se dizer que o governo também contribui para a formação da riqueza da entidade, por meio de seu apoio as atividades produtivas da empresa, através de investimentos em infraestrutura, incentivos fiscais concedidos e subvenções. Assim sendo, os valores pagos ou devidos em impostos pela companhia representam a parcela da riqueza destinada a remuneração do Estado, por conta de sua contribuição em criar condições para a realização das atividades empresariais da organização (COSENZA, 2003).

A destinação da riqueza gerada aos cofres públicos é feita por meio dos impostos, taxas e contribuições, ente constante na DVA que, segundo Iudícibus (2010) e com base no CPC 09 (2008), deve ser segregada em tributos Federais, Estaduais e Municipais. Dentre algumas arrecadações feitas na esfera Federal, pode-se citar o IRPJ, CSSL, IPI, CIDE, PIS, COFINS, INSS, IRRF e contribuição sindical patronal. Já os Estaduais, são principalmente o ICMS e o IPVA, ao passo que, os Municipais, incluem valores de ISS e IPTU.

Assim, assumindo o papel de ente de distribuição e interessado nas informações prestadas pela DVA, o governo ampara a empresa com condições para desenvolver suas atividades econômicas e como contraprestação, recebe dela impostos, taxas e contribuições (OLIVEIRA; ALVES, 2003). Com o auxílio dessa demonstração, os órgãos públicos ficam aptos a realizar estudos comparativos das cargas tributárias de empresas em diferentes setores e atividades econômicas, analisando qual categoria mais contribui para a receita total tributária.

No Pronunciamento Técnico CPC 09, em seu Item 12, percebe-se que a utilidade da DVA consiste justamente, em amparar seus usuários com informações de cunho social e econômico, permitindo uma melhor avaliação das atividades da empresa dentro da sociedade que se encontra inserida. Além disso, um Município, Estado ou até mesmo a própria Federação, ao receber uma entidade, pode utilizar esta demonstração para obter dados extremamente úteis nesta decisão, que anteriormente não eram evidenciados pelas demonstrações tradicionais.

A partir daí, é possível elaborar reformulações legais, tais como a constituição de impostos seletivos e a reestruturação de tributos por regiões. O agrupamento das DVAs de determinada região ou atividade, ainda permite ao governo analisar o crescimento econômico de tais grupos, auxiliando na decisão de seguir ou alterar políticas de incentivos e planejamentos (RICARTE, 2005).

2.2 Estudos Relevantes

A Demonstração de Valor Adicionado é tratada de forma ampla no meio acadêmico e social, principalmente a sua segunda parte, que trata da distribuição do valor adicionado de determinado período. Em pesquisas realizadas em congressos e periódicos nacionais, podem-se perceber diversos trabalhos com a temática abordada similar a deste estudo.

Considerando os tributos pagos como agentes na formação do valor adicionado, Kronbauer et al. (2009) teve como foco de seu estudo, o setor de energia elétrica, buscando analisar a carga tributária evidenciada por este. O período de análise das demonstrações contábeis, inclusive da DVA, foi no ano de 2006. Foram analisadas 17 empresas listadas na Revista Exame – Melhores & Maiores, edição 2007, divulgadas no site da CVM. Ainda em

relação à carga tributária, Tinoco e Moraes (2008) também utilizaram a DVA para tal avaliação. Santos e Hashimoto (2003) utilizaram a Demonstração do Valor Adicionado para análise da carga tributária, no período de 1996 a 2001, com a amostra de 1.007 empresas dos mais variados setores da economia nacional, constataram que a carga tributária suportada pelas empresas é maior que a divulgada pelo setor governamental.

O ente de distribuição Governo é constantemente referenciado, como a principal parcela de destinação da riqueza gerada pelas empresas. Como no estudo de Silva (2010) que procedeu com a coleta de dados nas DVA's de 264 companhias de capital aberto listadas na BM&FBovespa e divididas nas dez classificações setoriais, com o objetivo de analisar o comportamento da destinação da riqueza gerada pelas empresas, durante o período de 2007 e 2009, antes e depois da crise financeira de 2008, averiguando se houve impactos nos períodos de estabilidade e crise, na geração e distribuição da riqueza aos entes de interesse. Como resultados da pesquisa, percebeu-se a existência de diferenças nas distribuições de riqueza gerada aos seus componentes neste período. Além disso, a participação do Governo apresentou crescimento constante e representou o ente com maior destinação no período de valor adicionado, considerando a análise das DVA's acumuladas.

Nesta mesma vertente, Berns e Flach (2013) que analisaram a distribuição do valor adicionado dos anos de 2010 e 2011, de empresas pertencentes aos dez setores econômicos e pertencentes ao Novo Mercado, com o intuito de averiguar se a crise financeira de 2008 afetou a destinação da riqueza além de, realizar uma análise setorial, constatando que os setores atribuíram a maior parcela de riqueza ao Governo.

Santos e Silva (2009) por sua vez, escolheram o setor de Telefonia para analisar a distribuição do valor adicionado aos componentes de distribuição, durante os anos de 2007 e 2008. Por meio dos resultados obtidos com o estudo, também se percebeu que a maior parte da riqueza gerada por estas empresas foi destinada, primeiramente ao governo.

Estudos de casos em companhias isoladas, também utilizaram a Demonstração de Valor Adicionado como meio de análise, como se pode citar o trabalho de Almeida et al. (2009), que teve como objetivo, contribuir para a análise dos dados da DVA e verificar a capacidade de produção e distribuição de riqueza entre os *stakeholders* da PETROBRAS, analisando as DVA's no período de 1998 a 2007. Verificou-se no final do estudo, que 93,02% da riqueza agregada da empresa, foram provenientes de sua própria criação e apenas, 6,98% recebida em transferência de terceiros. Além disso, o *stakeholder* que recebeu a maior parcela da riqueza foi o governo, com 59,39% em relação ao total.

Grecco et al. (2010) buscaram investigar em qual setor da economia são encontradas as empresas que mais agregam valor à sociedade. Foram analisadas 37 empresas listadas na Bovespa em 2010 que publicaram a DVA, considerando a representatividade por capital social, sendo agrupadas por setor e classificadas de acordo com o site Exame Melhores e Maiores. Os principais resultados demonstram que o setor econômico que mais agregou valor foi o de energia, com 47% de participação, vale ressaltar que desse grupo, a Petrobrás detém de 89% de participação. Os *stakeholders* mais beneficiados foram o governo e os acionistas. Outra conclusão foi que a maior parte de valor agregado está concentrada em empresas que não possuem comprovação de boas práticas de governança corporativa. O maior valor adicionado, nesse caso é destinado ao governo (46%).

Outra pesquisa relevante às análises da DVA, inclusive utilizada como uma das bases para o presente estudo é a de Santos et al. (2013), onde foram utilizadas empresas constantes no ranking das Melhores e Maiores, da Revista Exame para analisar a formação da riqueza e sua consequente distribuição. Os autores direcionaram a pesquisa para uma análise comparativa entre os governos de Fernando Henrique Cardoso – FHC (1995-1998 e 1999-2002) e Luis Inácio Lula da Silva - Lula (2003-2006 e 2007- 2009), este sendo o grande diferencial do trabalho. Os resultados apontam que, em questão da distribuição da riqueza agregada, no

período FHC, os entes com maiores taxas de crescimento em suas participações foram a remuneração do capital de terceiros e o governo, enquanto na era Lula, foram o fator pessoal e a remuneração do capital próprio.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como quantitativa, descritiva e documental, sendo que, a fonte documental utilizada foram as demonstrações de valor adicionado das empresas com ações na BM&FBovespa, exceto as empresas que possuíam a data de registro na CVM posterior à 2007, empresas do setor financeiro e outros; e as que não possuíam os dados suficientes para análise.

A coleta de dados iniciou-se, com a consulta no site da Bovespa, das datas de registros na CVM das 501 (quinhentas e uma) empresas listadas e pertencentes aos dez segmentos econômicos, classificados pela BM&FBovespa. Tais dados foram coletados entre os dias 20 a 29 do mês de março do ano de 2.016. Com 285 (duzentas e oitenta e cinco) empresas, iniciou-se a coleta das DVA's no site da Bovespa (www.bmfbovespa.com.br). Tal etapa foi realizada entre os dias 30 de março a 23 de abril de 2016 e todas as demonstrações foram organizadas em planilhas eletrônicas do *Microsoft Excel*.

O período para análise ficou definido entre os anos de 2007 a 2014, ou seja, o 2º mandato do governo Lula (2007 a 2010) e o 1º mandato do governo Dilma (2011 a 2014). A amostra final é composta de 169 (cento e sessenta e nove) empresas que disponibilizaram todos os dados necessários para o estudo. Buscou-se ainda, comparar as variações no valor distribuído ao Governo, por meio de Impostos, taxas e contribuições com as receitas de vendas, auferidas durante o período de análise, as quais foram coletadas na base de dados da *Econômica@*. A coleta desses dados foi feita entre os dias 01 a 24 de junho de 2.016.

Para apresentação dos resultados, o estudo fez uso da estatística descritiva, por meio de percentuais que evidenciaram a evolução anual dos dois itens (total valor distribuído e receita) no decorrer do tempo em análise. A demonstração dos dados por sua vez, foi feita por meio de tabelas que evidenciaram o montante distribuído para Impostos, Taxas e Contribuições; e as receitas. Tais dados foram apresentados por ano e por governo, além dos percentuais de evolução de ano a ano, sendo que as empresas estão agrupadas nos nove segmentos econômicos constantes na BM&FBovespa, exceto o setor financeiro e outros.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Aborda-se nesta seção, a descrição e análise dos dados coletados, com o intuito de responder ao problema de pesquisa. Para melhor visualização, são apresentadas tabelas com o total valor distribuído pelas empresas da amostra aos cofres públicos, por meio de impostos, taxas e contribuições em comparação às receitas auferidas durante o período analisado. Vale destacar que as empresas estão segregadas em nove segmentos econômicos.

4.1 Comparação do valor distribuído para Impostos, Taxas e Contribuições com as receitas

Com o intuito de compreender de uma maneira mais ampla a distribuição do valor adicionado para o ente Impostos, Taxas e Contribuições, foi considerada necessária, a comparação do histórico destes valores com as receitas anuais das empresas que compõem a amostra da pesquisa. Na Tabela 1, consta esse comparativo considerando inicialmente, as entidades pertencentes aos setores de Bens Industriais; Construção e Transporte; Consumo Cíclico; Consumo Não Cíclico e Materiais Básicos.

Vale ressaltar que, ambos os valores estão expostos em Reais Mil e que os percentuais de evolução apresentados dos valores distribuídos e das receitas foram calculados, tomando por base o ano de referência em relação ao anterior imediato. Além disso, as informações referentes às receitas das empresas foram coletadas na base de dados *Econômica@*, considerando os

valores auferidos do período de 2007 a 2010, correspondente ao segundo mandato de Lula e o primeiro mandato de Dilma.

Tabela 1 - Total do valor distribuído comparado às receitas

Setor		Governo	1º ano (2007 e 2011)	%evolução distrib/ receita	2º ano (2008 e 2012)	% evolução distrib/ receita	3º ano (2009 e 2013)	% evolução distrib/ receita	4º ano (2010 e 2014)	% evolução distrib 2010-2011
Bens Industriais	Total Valor distribuído	Lula (07-10)	16.758.413,00	49,60	25.070.019,00	19,59	29.980.722,00	3,75	31.106.226,00	-25,49
		Dilma(11-14)	23.178.390,00	21,79	28.228.385,00	-1,83	27.712.213,00	-14,01	23.828.582,00	% evolução receita 2010-2011
	Receita	Lula (07-10)	27.460.972,00	20,46	33.078.496,00	-10,94	29.460.984,00	13,14	33.331.833,00	
		Dilma(11-14)	37.504.900,00	19,12	44.677.115,00	10,45	49.347.872,00	2,30	50.485.177,00	12,52
Construção e Transporte	Total Valor distribuído	Lula(07-10)	3.349.998,00	27,19	4.260.712,00	8,71	4.631.807,00	44,39	6.687.692,00	7,58
		Dilma(11-14)	7.194.913,00	-4,97	6.837.478,00	-9,76	6.170.011,00	6,13	6.548.145,00	
	Receita	Lula (07-10)	20.012.955,00	37,13	27.444.335,00	14,51	31.427.333,00	32,07	41.506.518,00	
		Dilma(11-14)	46.157.293,00	6,36	49.095.083,00	0,02	49.106.334,00	6,45	52.273.699,00	11,20
Consumo Cíclico	Total Valor distribuído	Lula (07-10)	3.647.233,00	1,89	3.716.024,00	-2,84	3.610.597,00	27,89	4.617.581,00	14,19
		Dilma(11-14)	5.272.934,00	13,23	5.970.780,00	15,70	6.908.341,00	-2,43	6.740.251,00	
	Receita	Lula (07-10)	22.612.323,00	5,28	23.805.426,00	2,92	24.499.865,00	31,36	32.183.730,00	
		Dilma(11-14)	44.959.526,00	12,37	50.519.084,00	5,43	53.260.489,00	9,60	58.372.636,00	39,70
Consumo não Cíclico	Total Valor distribuído	Lula (07-10)	3.730.143,00	15,72	4.316.641,00	87,88	8.110.141,00	1,51	8.232.492,00	10,26
		Dilma(11-14)	9.077.135,00	12,36	10.199.006,00	14,90	11.718.791,00	3,61	12.141.683,00	
	Receita	Lula (07-10)	31.234.450,00	33,43	41.675.551,00	27,12	52.979.082,00	33,77	70.872.084,00	
		Dilma(11-14)	90.770.380,00	11,30	101.024.514,00	13,39	114.554.163,00	7,45	123.085.632,00	28,08
Materiais Básicos	Total Valor distribuído	Lula (07-10)	23.490.121,00	-18,34	19.182.483,00	0,41	19.260.431,00	27,58	24.572.661,00	-3,19
		Dilma(11-14)	23.789.785,00	-36,87	15.018.098,00	129,92	34.528.867,00	-36,48	21.931.219,00	
	Receita	Lula (07-10)	190.290.119,00	17,96	224.471.284,00	-27,97	161.679.536,00	39,50	225.547.062,00	
		Dilma(11-14)	263.623.380,00	0,06	263.791.961,00	8,27	285.612.673,00	-0,56	284.018.708,00	16,88

Fonte: Elaborada pelo autores

Tendo como base os dados apresentados na Tabela 1, realizou-se uma comparação entre as evoluções dos valores distribuídos para o ente Impostos, Taxas e Contribuições e os valores das receitas, ambos correspondentes às empresas que compõem os cinco setores econômicos, aqui analisados. A escolha do item receitas como complemento de comparação nesta seção, se dá pelo fato do mesmo estar intimamente ligado ao valor destinado ao governo. Ou seja, pressupõe-se que quanto maior for o valor auferido em receitas, por exemplo, maior deveria ser o valor destinado para o ente em análise. Caso contrário, outra causa refletiu nos cenários encontrados como, aumento dos percentuais de encargos ou mudanças na legislação tributária em determinados períodos.

Comparando os itens total valor distribuído e receitas, percebeu-se que no setor de Bens Industriais nos anos de 2007 a 2010, período correspondente ao governo Lula, as empresas apresentaram alterações positivas e negativas. No ano de 2008 em relação a 2007, por exemplo, notou-se que os dois itens de análise demonstraram aumentos de 49,60% no valor destinado ao governo e 20,46% nas receitas. No ano seguinte, enquanto o valor adicionado apresentou acréscimo de 19,59%, as receitas apresentaram redução de 10,94%. Em 2010, novamente o primeiro item teve aumento, no entanto com um pequeno percentual de 3,75% e o valor das receitas demonstrou uma recuperação em seu valor auferido.

Logo no início do governo Dilma, o setor de Bens Industriais apresentou redução no valor distribuído para Impostos, Taxas e Contribuições, com 25,49% e as receitas aumentaram 12,52%. O valor total distribuído, em 2012 demonstrou uma melhora, com 21,79%, no entanto em 2013 e 2014, apresentou decréscimos de 1,83% e 14,01% respectivamente. Já as receitas, continuaram a crescer, só que com percentuais menores: notou-se um acréscimo considerável de 19,12% ainda em 2012, 10,45% em 2013 e apenas 2,30% em 2014.

Construção e Transporte foi um setor que, em todo o período do governo Lula apresentou uma evolução positiva nos dois itens em análise. Os maiores percentuais foram percebidos nos anos de 2008 e 2010, com 27,19% e 44,39% no valor distribuído e em receitas, os acréscimos foram de 37,13% e 32,07% respectivamente. Em 2009, os aumentos ficaram em 8,71% no valor destinado para o governo e 14,51% nas receitas auferidas.

No ano de transição para o governo Dilma, o setor de Construção e Transporte apresentou acréscimos de 7,58% e 11,20%, nos valores destinados ao governo e nas receitas, respectivamente. Nos anos de 2012 e 2013, o valor adicionado distribuído apresentou reduções de 4,97% e 9,76% cada, enquanto as receitas tiveram aumento de 6,36% em 2012 e no ano seguinte, ficaram praticamente no mesmo resultado, considerando os valores auferidos com vendas, apresentados na Tabela 7. Em 2014, os dois itens da análise demonstraram percentuais positivos, de 6,13% no valor adicionado e 6,45% nas receitas.

O setor de Consumo Cíclico demonstrou no período correspondente ao governo Lula, percentuais de evolução em sua maioria, positivos. Nos anos de 2008 e 2009, o valor distribuído passou por um pequeno acréscimo de 1,89% e queda de 2,84% em 2009. Já as receitas, tiveram nesse mesmo período aumentos de 5,28% e 2,92% respectivamente. No ano de 2010, os dois itens analisados passaram por aumentos significativos, sendo 27,89% no valor distribuído e 31,36% nas receitas. No segundo governo em análise, o setor de Consumo Cíclico apresentou em 2011, um acréscimo no valor das receitas, de 39,70% e 14,19% no valor distribuído. No ano seguinte, foram percebidos aumentos de 13,23% no valor destinado ao governo e 12,37% nas receitas. Já em 2013, enquanto o primeiro item aumentou 15,70%, as receitas demonstraram um reajuste de apenas 5,43%. Em 2014, os percentuais foram ainda mais dispersos: o valor adicionado reduziu para 2,43% e as receitas aumentaram em 9,60%.

Durante o período do primeiro mandato presidencial analisado, notou-se uma série de aumentos significativos nos itens do setor de Consumo Não Cíclico. Em 2008, o valor distribuído teve acréscimo de 15,72% em relação ao ano anterior, o que diverge dos resultados de Follmann, Paiva e Soares (2011) que não encontraram acréscimo/decréscimo na

distribuição para este ente, e as receitas, 33,43%, enquanto no ano de 2009, o primeiro item apresentou um aumento considerável de 87,88%, este sendo o destaque do período, ao passo que as receitas, aumentaram 27,12%. Já em 2010, o valor destinado para Impostos, Taxas e Contribuições demonstrou um reajuste positivo de 1,51%, divergindo dos resultados identificados por Berns e Flach (2013) que encontraram uma redução na distribuição média do valor agregado para o governo, enquanto que a receita demonstrou um acréscimo de 33,77%. No ano de 2011, percebeu-se um alto percentual de evolução nas receitas do setor de Consumo Não Cíclico, com 28,08% e 10,26% no valor distribuído. No entanto, nos dois anos posteriores, os percentuais de aumentos foram menos discrepantes: 12,36% e 14,90% no valor destinado ao governo, 11,30% e 13,39% nas receitas, respectivamente. Em 2014, o reajuste no valor adicionado foi de apenas 3,61% e 7,45% nas receitas auferidas.

Já o setor de Materiais Básicos demonstrou uma evolução diferenciada durante o governo Lula. Em 2008 comparado à 2007, percebeu-se redução no valor distribuído de 18,34%, mantendo-se praticamente no mesmo valor no ano seguinte e em 2010, demonstrou uma melhora, chegando próximo ao valor que apresentava inicialmente. Enquanto isso, as receitas tiveram acréscimo de 17,96% em 2008, redução de 27,97% no ano posterior e em 2010, apresentaram uma recuperação no valor, atingindo a faixa que estavam em 2008.

No governo Dilma, o setor de Materiais Básicos apresentou redução no valor destinado para o ente Impostos, Taxas e Contribuições de 3,19% em 2011 e 36,87% em 2012, enquanto as receitas aumentaram 16,88% em 2011 e mantiveram praticamente o mesmo resultado se comparado com valores da Tabela 1 no ano de 2011 para 2012. No ano de 2013, o valor adicionado distribuído teve um acréscimo, que ultrapassou o percentual de 100%, ao passo que as receitas tiveram apenas 8,27% de reajuste. Já em 2014, o primeiro item da análise demonstrou novamente redução, de 36,48% e as receitas uma redução de 0,56%.

Em síntese, durante o período de governo Lula, foi possível destacar alguns pontos relevantes em cada um dos cinco setores econômicos analisados inicialmente: Bens Industriais teve seus maiores percentuais de aumento em 2008, tanto no valor distribuído como nas receitas, ao passo que no ano seguinte, demonstrou redução no valor das receitas; o setor de Construção e Transporte, nos anos de 2008 e 2010 demonstrou altos índices de acréscimos nos dois itens em análise; percebeu-se que a maior ascensão do período no setor de Consumo Cíclico, foi no ano de 2010; as receitas auferidas do setor de Consumo não Cíclico apresentaram, em todo o período, evoluções consideráveis enquanto o valor distribuído para Impostos, Taxas e Contribuições demonstrou um aumento significativo no ano de 2009 em relação a 2008; e Materiais Básicos demonstrou reduções no valor distribuído em 2008 e nas receitas no ano de 2009, ambos apresentaram melhora em 2010.

No período de governo Dilma, alguns fatos também chamaram a atenção em cada setor analisado: em Bens Industriais, o valor distribuído apresentou em sua maioria, evoluções negativas enquanto as receitas demonstraram percentuais de aumento, só que cada vez menores no decorrer do governo; no setor de Construção e Transporte, o cenário foi praticamente o mesmo, com queda no valor distribuído e baixos percentuais de acréscimo nas receitas; em Consumo Cíclico os itens mantiveram-se com acréscimo em grande parte, sem nenhum percentual expressivo comparado aos casos percebidos no governo anterior; no segmento de Consumo não Cíclico, notou-se uma queda nos percentuais de aumento no ano de 2014; o destaque do setor de Materiais Básicos foi o aumento do valor destinado ao governo no ano de 2013 em comparação a 2012, sendo que nos períodos, anteriores e posteriores, apresentaram reduções, enquanto nas receitas o maior reajuste foi em 2011.

A Tabela 2 demonstra os valores distribuídos para Impostos, Taxas e Contribuições e as receitas das empresas pertencentes aos quatro setores econômicos em análise: Petróleo, Gás e Biocombustíveis; Tecnologia da Informação; Telecomunicações e Utilidade Pública. Além disso, constam também os percentuais de evolução dos itens em estudo.

Tabela 2 - Total do valor distribuído comparado às receitas

Setor		Governo	1º ano (2007 e 2011)	%evolução distrib/ receita	2º ano (2008 e 2012)	% evolução distrib/ receita	3º ano (2009 e 2013)	% evolução distrib/ receita	4º ano (2010 e 2014)	% evolução distrib 2010-2011
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	Total Valor distribuído	Lula (07-10)	74.059.733,00	15,47	85.516.186,00	-8,38	78.353.737,00	15,59	90.570.581,00	15,66
		Dilma(11-14)	104.753.080,00	0,12	104.874.989,00	1,62	106.576.979,00	-3,27	103.093.669,00	%evolução receita 2010-2011
	Receita	Lula (07-10)	170.749.263,00	26,09	215.290.762,00	-15,05	182.886.683,00	17,34	214.606.905,00	
		Dilma(11-14)	246.531.681,00	15,02	283.567.656,00	7,87	305.875.802,00	10,34	337.498.174,00	14,88
Tecnologia da Informação	Total Valor distribuído	Lula (07-10)	652.691,00	-27,55	472.878,00	14,39	540.928,00	17,48	635.484,00	-6,03
		Dilma(11-14)	597.159,00	1,66	607.098,00	0,53	610.327,00	-18,06	500.079,00	
	Receita	Lula (07-10)	3.552.056,00	23,67	4.392.796,00	14,54	5.031.356,00	-0,06	5.028.503,00	
		Dilma(11-14)	4.902.743,00	5,14	5.154.788,00	-10,42	4.617.632,00	-8,92	4.205.645,00	-2,50
Telecomunicações	Total Valor distribuído	Lula (07-10)	18.323.903,00	6,71	19.553.158,00	3,67	20.270.402,00	-2,32	19.799.974,00	39,30
		Dilma(11-14)	27.581.285,00	33,14	36.722.112,00	-8,94	33.439.401,00	-4,09	32.072.870,00	
	Receita	Lula (07-10)	42.101.104,00	12,05	47.174.047,00	11,06	52.389.430,00	4,13	54.552.187,00	
		Dilma(11-14)	65.376.667,00	34,21	87.739.290,00	-4,85	83.484.623,00	-0,19	83.322.801,00	19,84
Utilidade Pública	Total Valor distribuído	Lula (07-10)	72.407.082,00	0,72	72.926.193,00	-0,22	72.764.301,00	13,66	82.702.771,00	11,86
		Dilma(11-14)	92.509.039,00	-3,79	89.001.371,00	-22,72	68.783.925,00	19,81	82.411.510,00	
	Receita	Lula (07-10)	153.960.725,00	11,69	171.952.993,00	2,96	177.046.984,00	16,40	206.089.546,00	
		Dilma(11-14)	222.254.841,00	11,26	247.277.826,00	-7,96	227.603.781,00	24,34	283.004.891,00	7,84

Fonte: Elaborada pelos autores

Tendo como base os dados expostos na Tabela 2, foi possível realizar um comparativo entre os percentuais de evolução dos dois itens em análise, valor adicionado e receitas, dos quatro setores econômicos citados. No setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis, por exemplo, percebeu-se um significativo aumento no ano de 2008 em comparação a 2007, com 15,47% no total de valor distribuído e 26,09% nas receitas. Durante o governo Lula, somente em 2009 que foram percebidas reduções, de 8,38% no valor destinado ao governo e 15,05% nas receitas, enquanto no ano seguinte, o primeiro item apresentou acréscimo de 15,59% e o valor das receitas, praticamente voltou para a mesma faixa de valores que estava no ano de 2008.

No primeiro ano de mandato da Dilma, o setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis apresentou acréscimos consideráveis nos dois itens em análise, de forma paralela com 15,66% no valor destinado ao governo e 14,88% nas receitas. Nos três períodos posteriores, a evolução de ambos os itens foi um pouco diferenciada: enquanto o valor distribuído teve pequenos acréscimos de 0,12% em 2012, 1,62% em 2013 e redução de 3,27% em 2014, as receitas apresentaram aumentos de 15,02%, 7,87% e 10,34%, respectivamente.

O setor de Tecnologia da Informação teve no primeiro ano do governo Lula, uma redução expressiva no valor distribuído para o ente Impostos, Taxas e Contribuições de 27,55% ao passo que, as receitas aumentaram 23,67% no mesmo período. Nos dois anos posteriores, o valor adicionado apresentou melhoras de 14,39% e 17,48%, enquanto as receitas tiveram reajuste de 14,54% em 2009 e em 2010, mantiveram-se praticamente com o mesmo valor auferido no ano anterior.

Durante o período de governo de Dilma, o setor de Tecnologia da Informação apresentou um histórico de percentuais diferente do mandato anterior. Logo em 2011, os dois itens de análise apresentaram reduções de 6,03% no valor destinado ao governo e 2,50% nas receitas. Nos três períodos subsequentes, o valor adicionado distribuído apresentou pequenos percentuais de reajuste de 1,66% em 2012 e 0,53% em 2013, enquanto em 2014, passou por uma redução de 18,06%. Ao mesmo tempo, as receitas tiveram aumento de 5,14% em 2012 e reduções de 10,42% e 8,92%, em 2013 e 2014.

No início do governo Lula, o setor de Telecomunicações apresentou percentuais de evolução positivos nos dois itens em análise: o valor distribuído apresentou acréscimos de 6,71% em 2008 e 3,67% em 2009, enquanto as receitas aumentaram 12,05% e 11,06%, respectivamente. Já no ano de 2010, o valor destinado ao governo apresentou redução de 2,32% em seu valor comparado a 2009, enquanto as receitas tiveram acréscimo de 4,13% no mesmo período.

Ao analisar este setor no segundo período presidencial, perceberam-se significativos aumentos nos dois primeiros anos de governo: o valor adicionado distribuído apresentou acréscimos de 39,30% em 2011 e 33,14% em 2012, ao passo que as receitas demonstraram reajustes de 19,84% e 34,21%, respectivamente. No entanto, nos dois períodos posteriores, ambos os itens demonstraram reduções de 8,94% e 4,09% no valor distribuído para o ente Impostos, Taxas e Contribuições, enquanto as receitas diminuíram 4,85% em 2013 e em 2014, mantiveram-se praticamente com o mesmo valor auferido que no ano anterior, como se observa na Tabela 8.

O setor de Utilidade Pública no decorrer do governo Lula, apresentou em sua maioria, percentuais positivos. Pode-se perceber que nos três primeiros anos do mandato, o valor adicionado distribuído se manteve praticamente na mesma faixa de valores, enquanto as receitas tiveram acréscimos de 11,69% em 2008 e 2,96% em 2009. No ano de 2010, o valor destinado ao governo teve um percentual de aumento de 13,66%, bem maior que nos períodos anteriores, ao passo que as receitas aumentaram 16,40% em relação a 2009. No período correspondente ao governo Dilma, o setor de Utilidade Pública continuou com um acréscimo considerável no item valor distribuído, com 11,86% e 7,84% de aumento nas receitas, ambos

no ano de 2011. No entanto, nos anos de 2012 e 2013, o valor distribuído para Impostos, Taxas e Contribuições apresentou reduções de 3,79% e 22,72%, a última sendo a maior queda do período. Já as receitas, apresentaram acréscimo de 11,26% em 2012 e redução de 7,96% em 2013. No ano de 2014, enquanto o valor adicionado apresentou uma melhora de 19,81% em relação à 2013, as receitas apresentaram um aumento de 24,34% no mesmo período.

Ao final dessa etapa, perceberam-se pontos relevantes em cada um dos quatro setores econômicos aqui estudados, durante o período de governo Lula: Petróleo, Gás e Biocombustíveis observou reduções apenas no ano de 2009 em comparação a 2008, nos demais períodos os resultados demonstram aumentos uniformes; o setor de Tecnologia da Informação apresentou uma redução expressiva no valor distribuído em 2008, que acabou afetando a evolução nos demais períodos, enquanto as receitas apresentaram aumentos dos quais foram reduzindo ano a ano; o segmento de Telecomunicações apresentou em grande parte de sua evolução, percentuais positivos, no entanto a cada ano, notou-se uma redução nesses índices; e Utilidade Pública teve no ano de 2010, os maiores acréscimos percebidos durante o período em questão.

Durante o governo Dilma, também foi possível perceber alguns destaques em cada setor econômico: o segmento de Petróleo, Gás e Biocombustíveis apresentou aumentos uniformes nos dois itens da análise somente em 2011, nos períodos posteriores notou-se que o total distribuído ficou praticamente no mesmo patamar, realizando a análise em valores, enquanto as receitas continuaram a crescer; em Tecnologia da Informação, os anos de 2011 e 2014 foram marcados por índices de decréscimos, enquanto nos demais anos, houve apenas pequenos aumentos; no setor de Telecomunicações perceberam-se altos percentuais de aumento nos anos de 2011 e 2012, tanto no valor distribuído quanto no valor das receitas, ao passo que os dois períodos posteriores apresentaram reduções em ambos os itens; e em Utilidade Pública, o ano de 2013 apresentou quedas nos itens, seguindo para 2014, o valor distribuído apresentou uma melhora, enquanto as receitas tiveram um acréscimo superior à queda no período passado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo analisar se a evolução da riqueza setorial gerada pelas empresas listadas na BM&FBovespa e distribuída ao governo, acompanha o histórico das receitas auferidas durante os mandatos presidenciais de Lula (2007-2010) e Dilma (2011-2014).

Para atender tal objetivo, foram analisados os dados constantes na DVA de 169 empresas, além dos dados referentes às receitas de vendas, retirados da base *Econômica@*. Posteriormente, tais dados foram organizados em tabelas, que buscaram comparar, o histórico do total de riqueza gerada e distribuída por setor econômico em relação à evolução das receitas auferidas durante os dois mandatos presidenciais em estudo.

Em vista disso, durante o governo Lula, dos nove setores analisados, pode-se inferir que somente dois apresentaram, na maior parte do período, relação entre a evolução do valor distribuído e as receitas, sendo eles Construção e Transporte e Petróleo, Gás e Biocombustíveis. Os outros sete segmentos, embora em alguns anos puderam-se perceber percentuais semelhantes, a maioria dos exercícios demonstrou discrepância entre as evoluções do valor total distribuído e as receitas.

Considerando o mandato de Dilma, também dois setores apenas, na maior parte do período de análise, demonstraram relação entre o valor distribuído para impostos, taxas e contribuições e o valor das receitas, sendo eles, Consumo não Cíclico e Telecomunicações. Em geral, neste governo, pode-se notar uma maior ocorrência de percentuais de evolução negativos, bem como, índices de acréscimo menores, tanto no valor distribuído, quanto nas receitas.

Como apontam Cury e Cardoso (2015), vale destacar fatores conjunturais como a situação econômica do Brasil no período analisado. O Brasil, após sofrer uma queda significativa em 2009 causada pelos efeitos da crise financeira mundial em 2008, conseguiu se reerguer (PIB de 7,6%, maior PIB do período). Depois disso, com a alta de juros e inflação, bem como a preocupação com a corrupção estatal por parte do empresariado, tem-se um decréscimo que atinge seu auge em 2014. 2014 é um ano crítico com um PIB com crescimento de 0,1% e negativo por três trimestres seguidos.

A dificuldade de gestão da presidente Dilma Rousseff também é um fator relevante. A falta de carisma, mas, sobretudo, as deficiências na articulação política acarretam uma dificuldade de aprovar no Congresso Nacional medidas encaminhadas pelo executivo a exemplo da resistência às medidas de ajuste fiscal propostas pela presidente em 2015 e que culmina no próprio processo de impeachment em 2016. De forma geral o período Dilma é caracterizado por forte crise política que agrava a crise econômica (DEUTSCHE, 2015).

Em resposta à pergunta de pesquisa, conclui-se que na maioria dos setores, não foi percebida a relação entre a evolução da riqueza setorial gerada pelas empresas listadas na BM&FBovespa e distribuída ao governo, e o histórico das receitas auferidas durante os mandatos presidenciais de Lula (2007-2010) e Dilma (2011-2014). Assim, presume-se que, a proporção em que as empresas arrecadam a mais em receitas ou do mesmo modo que deixam de arrecadar, não corresponde ao acréscimo ou decréscimo do montante de sua riqueza destinada aos cofres públicos.

Com o intuito de dar continuidade ao tema abordado nesta pesquisa, sugere-se a busca por variáveis econômico-financeiras que possam explicar e justificar as evoluções identificadas na distribuição de valor adicionado e nas receitas de vendas, feita pela amostra de empresas selecionada, bem como o motivo pelo qual as duas evoluções apresentarem discrepância entre si.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, C. L. **Demonstração do valor adicionado: um estudo bibliográfico nas revistas nacionais constantes no portal da CAPES**. 2010. 54 fls. Monografia (Curso de Graduação em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis-SC.

ALMEIDA, R. L.; SILVA, A. H. C. Demonstração do Valor Adicionado (DVA): Uma análise de sua comparabilidade após tornar-se obrigatória no Brasil. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 1, p. 95-110, 2014.

ALMEIDA, N. S.; MARTINS, V. F.; ALMEIDA, L. S.; SOARES, M. J. F. A utilização do valor adicionado na análise da produção e distribuição de riqueza entre os stakeholders: um estudo de caso da Petrobras. **Revista de Informação Contábil**, v. 3, n. 1, p. 134-148, jan./mar. 2009.

BERNS, J. C. G.; FLACH, L.; Demonstração do valor adicionado: análise setorial da destinação da riqueza em empresas do Novo Mercado após a crise financeira de 2008. In: Congresso ANPCONT, 7., 2013, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza, 2013.

BISPO, J. S.; CALIJURI, M. S. S.; LIMA, I. S. A importância dos dados contábeis para a relação entre carga tributária, tamanho e setor econômico das empresas brasileiras. **Revista de Informação Contábil**, v. 3, n. 3, 25-43, 2009.

CARMO, C. R. S.; LIMA, I. G.; FERREIRA, M. A.; OLIVEIRA, R. Demonstração do valor adicionado: evidenciação de informações adicionais nas empresas brasileiras de capital aberto do setor sucroalcooleiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 2, p. 13-29, 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 09: Demonstração do Valor Adicionado**. 2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

COSENZA, J. P. A eficácia informativa da demonstração do valor adicionado. **Revista de Contabilidade e Finanças**, ano 14, edição comemorativa, p. 7-29, 2003.

COSTA, C. L. O.; GUIMARÃES, T. R.; MELLO, L. C. B. B. Os possíveis benefícios gerados pela obrigatoriedade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado pelas empresas de capital aberto. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 18, n. 3, p. 77-93, 2013.

CURY, A.; CARDOSO, C. **Economia brasileira cresce 0,1% em 2014, diz IBGE**. 2015. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/03/economia-brasileiracresce-01-em-2014-diz-ibge.html>. Acesso em: 31 mar. 2017.

DALLABONA, L. F.; KROETZ, M.; MASCARELLO, G. Relação entre os indicadores de desempenho e o valor adicionado distribuído aos agentes colaboradores de empresas listadas na BM&F. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 39, p. 49-63, 2014.

DEUTSCHE W. **O labirinto político de Dilma Rousseff**. 2015. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/politica/o-labirinto-politico-de-dilma-rousseff-3818.html>. Acesso em: 31 mar. 2017.

FAGUNDES, J. A.; RODRIGUES, M. R.; CIUPAK, C.; ROSA, L. S. A Demonstração do Valor Adicionado – DVA como fonte de informações gerenciais: Um estudo em uma cooperativa de crédito. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 1, p. 87-101, 2008.

FOLLMANN, D. A.; PAIVA, K. S. E.; SOARES, S. V. Distribuição do Valor Adicionado nas Empresas do Novo Mercado: Análise Setorial da Destinação da Riqueza em 2008 e 2009. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 2, 2011.

GRECCO, M. C. P.; CRUZ, D. A. J.; PERES, M.G.; FONSECA, R. F.; PEREIRA, T. R. A. DVA- Demonstração de Valor Adicionado – Uma análise do setor que mais contribui para a distribuição de riqueza. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, São Paulo, **Anais ... FEA/USP**, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Análise de balanços**. 10 ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

KROETZ, C. E.; COSENZA, J.P. Considerações sobre a eficácia do valor adicionado para a mensuração do resultado econômico e social. IX Convenção de contabilidade do Rio Grande do Sul, Gramado, RS. **Anais...** 2003.

KRONBAUER, C. A.; OTT, E.; SOUZA, M. A.; COLLET, C. J. Evidenciação e análise de carga tributária: um estudo em empresas brasileiras do setor de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 3, n. 7, p. 3-24, 2009.

OLIVEIRA, M. C.; ALVES, J. F. V. A Evolução da Evidenciação da Demonstração do Valor Adicionado no Brasil e a Geração e Distribuição de Riqueza por Empresas Brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3., 2003, São Paulo. **Anais...** FEA/USP, 2003.

RICARTE, J. G. Demonstração do Valor Adicionado. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 4, n.10, p. 49-69, 2005.

SANTOS, A. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, A.; HASHIMOTO, H. Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária. **Revista de Administração**, v. 38, n. 2, p. 153-164, 2003.

SANTOS, A. CUNHA, J. V. A.; DE LUCA, M. M. M.; RIBEIRO, M. S. A economia das empresas nos governos FHC e Lula: uma análise a partir da demonstração do valor adicionado. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v.5, n. 1, p. 47-64, 2013.

SANTOS, M. I. C.; SILVA, M. S. Utilização da Demonstração do Valor Adicionado - DVA como ferramenta na medição da riqueza no setor de telefonia no Brasil. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 46, p. 39-45, 2009.

SILVA, E. M. **A relevância da Demonstração do Valor Adicionado na evidenciação da distribuição da riqueza: um estudo da DVA na crise de 2008-2009**. 2010. 225 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

TINOCO, J. E. P.; MORAES, P. B. Uso da Demonstração do Valor Adicionado – DVA, como ferramenta de medição da carga tributária no Brasil. **Revista eletrônica de Gestão de Negócios**, v. 4, n. 1, p. 1-32. jan./mar. 2008.

INOVAÇÃO NO ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO COM OS CURSOS DE GRADUAÇÃO DE UMA UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA

Andrea Bencke Zambarda

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração
Bolsista do Programa Uniedu Pós-Graduação, UNOCHAPECÓ
zambarda@unochapeco.edu.br

James Antonio Antonini

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração, UNOCHAPECÓ
jaa@unochapeco.edu.br

Odilon Luiz Poli

Doutor em Educação, UNOCHAPECÓ
odilon@unochapeco.edu.br

Cláudio Alcides Jacoski

Doutor em Engenharia Civil, UNOCHAPECÓ
claudio@unochapeco.edu.br

RESUMO

As instituições de ensino superior têm como responsabilidade formar profissionais inovadores que atuarão no mercado de trabalho e serão a mola propulsora do desenvolvimento econômico e social da região/país, e também tem a responsabilidade de manter uma gestão qualificada, oferecendo qualidade de ensino com sustentabilidade. Neste contexto, tem um papel muito importante, o estilo de gestão das coordenações de curso de graduação, os quais têm como missão a difícil tarefa de conciliar as atividades estratégicas, pedagógicas e administrativas voltadas a enfrentar um ambiente competitivo que exige contínuas inovações para se diferenciar. Este estudo tem como objetivo caracterizar o perfil dos cursos de graduação de uma Universidade Comunitária do oeste catarinense frente à Inovação. Trata-se de uma pesquisa descritiva, realizada por meio de um levantamento, com análise quantitativa. Foi pesquisada a totalidade dos coordenadores de cursos de graduação, totalizando 40 coordenadores. A coleta de dados foi feita por meio de questionário e os dados foram tratados através da estatística descritiva. Como resultados da pesquisa identifica-se que as coordenações de curso estão sensibilizadas da importância das inovações para manterem-se competitivas e estão implantando inovações direcionadas aos alunos e potenciais alunos. Entre os fatores que mais determinam a necessidade de inovações estão as avaliações dos órgãos oficiais e a atração de alunos. A pesquisa demonstra um grande comprometimento dos professores que compõe o Núcleo Docente Estruturante com as decisões e com a implantação de inovações nos cursos. Ganham destaque as ações inovativas relacionadas às salas temáticas e metodologias ativas em sala de aula.

Palavras-chave: Gestão acadêmica; Inovação; Graduação.

1 INTRODUÇÃO

A cada dia, o mercado torna-se mais competitivo e voltado para resultados. A inovação se tornou premissa para a competitividade empresarial, introduzindo novas formas das

organizações se diferenciarem no mercado, independente do ramo de atividade em que se está atuando.

É premente a interação entre instituições de ensino, governo e classe produtiva, neste contexto as instituições de ensino, assim como as demais organizações, estão percebendo a necessidade de um processo contínuo de mudanças para acompanhar o dinamismo da sociedade na qual estão inseridas.

Nas Instituições de Ensino Superior, essa mudança vem acontecendo, as universidades passam por um momento de reestruturação organizacional, devido a crescente expansão do ensino superior, com destaque para o setor privado. A visão da universidade fechada como uma torre de marfim está ultrapassada. A efetiva inserção das universidades nos seus ambientes, atendendo a demandas do mercado são premissas *sinequa non* para a sua manutenção num mercado altamente competitivo.

As universidades têm como responsabilidade formar profissionais inovadores que atuarão no mercado de trabalho e serão a mola propulsora do desenvolvimento econômico e social da região/país, e também tem a responsabilidade de manter uma gestão qualificada, oferecendo qualidade de ensino com sustentabilidade.

Neste cenário de extrema competitividade, conforme Canterle e Favaretto (2008), as instituições de ensino superior se veem direcionadas a trazerem inovações e serem empreendedoras, não aqui pensando em empreendedorismo como modismo, mas sim, como uma cultura empreendedora, para que gere e dissemine conhecimentos inovadores, contribuindo com a formação de profissionais com qualidade e com o atendimento das necessidades da sociedade, promovendo o desenvolvimento científico, tecnológico e humano.

Os cursos de graduação da Universidade são os que preparam os profissionais para o mercado de trabalho e dão o tom no estilo do profissional que será formado, um profissional mais conservador ou mais inovador. A cultura organizacional que o curso está inserido, a forma de condução, através das suas metodologias em sala de aula das práticas e experiências que serão desenvolvidas na trajetória acadêmica, desenvolverão as competências do futuro profissional, as quais determinarão o quão inovador será sua atuação profissional.

Neste contexto este artigo se propõe a estudar: Qual o perfil dos cursos de graduação de uma Universidade Comunitária do oeste catarinense frente à Inovação?

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção, estão apresentadas as ideias centrais sobre as Instituições de Ensino Superior na nova ordem mundial, as Universidades Comunitárias e a Inovação como premissa para a competitividade, que nortearão, na sequência, as análises deste estudo.

2.1 Instituições de ensino superior na nova ordem mundial

As instituições de ensino superior são organismos complexos, vistos como instituições de serviços e como espaço de geração e disseminação de conhecimento para a sociedade, por meio da pesquisa, do ensino ou da extensão e outras atividades voltadas ao desenvolvimento comunitário. Pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB, Lei nº. 9.394 (BRASIL, 1996), em seu Artigo 52: “As universidades são instituições pluridisciplinares de formação dos quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano”.

Já a UNESCO, conforme o documento elaborado para a Conferência Mundial sobre o Ensino Superior no Século XXI: visão e ação (1998, p. 105), assim define as instituições de ensino superior, dentre as quais o estabelecimento universitário:

[...] são sistemas complexos que interagem com as instituições de seu ambiente, isto é, com os sistemas políticos, econômicos, culturais e sociais.

São influenciadas pelo ambiente local e nacional (ou meso-ambiente) e, cada vez mais, pelo ambiente regional e internacional (macro-ambiente). Mas por sua vez, podem e mesmo devem influenciar esses diversos tipos de ambientes.

Tendo em vista esta profícua interação com o ambiente, as instituições de ensino, assim como as demais organizações, estão percebendo a necessidade de um processo contínuo de mudanças para acompanhar o dinamismo da sociedade na qual estão inseridas. A visão da universidade fechada como uma torre de marfim está ultrapassada. A efetiva inserção das universidades nos seus ambientes, atendendo a demandas do mercado são premissas *sinequa non* para a sua manutenção num mercado altamente competitivo. Minogue (2003) mostra isto com clareza ao afirmar que as instituições de ensino precisam assumir uma postura de tigre em busca de uma presa, para obterem êxito nos dias de hoje.

Meyer Jr.; Meyer; Rocha (2009) afirmam que a sociedade atual, a “sociedade do conhecimento”, destaca-se pelo capital intelectual, um fator crítico, estratégico e diferenciador entre organizações. Neste cenário, o conhecimento é o principal recurso que qualquer organização, país ou região, pode dispor para manter-se atuante, produtiva e relevante para a sociedade. Neste contexto de sociedade do conhecimento muda-se o foco dos recursos organizacionais e com isso a lógica do sistema produtivo, antes calcada em recursos materiais e escassos passando para um recurso intangível, ilimitado, acessível a todos, como o principal recurso diferenciador das organizações.

Esse fato coloca as instituições de educação superior, por definição “organizações do conhecimento”, no centro das transformações na sociedade atual. Contudo, essa posição estratégica não está sendo devidamente explorada pelos gestores universitários, pelo setor produtivo e, muito menos, pela sociedade (MEYER JR.; MEYER; ROCHA, 2009).

Com base na afirmação de Prahalad (1990), o conhecimento é o recurso mais estratégico que uma organização pode possuir, pois ele tem a capacidade de se combinar com todos os demais recursos e potencializá-los, no entanto, como um recurso, o conhecimento não necessariamente está disponível como ativo de mercado. Então, na impossibilidade de se adquirir um recurso externamente, a organização deve se empenhar em gerá-lo internamente. Dessa forma, o gerenciamento interno do conhecimento passa a ser uma prioridade estratégica para a organização.

Neste contexto as instituições de ensino têm seu papel valorizado e vão ganhando maior espaço dentro da sociedade produtiva, aumentando as interações com o mundo do trabalho e com a sociedade civil. Cabe às universidades afirmarem seus papéis através da efetivação do tripé que as define: ensino, pesquisa e extensão.

Ou seja, o compromisso da Universidade é repartir com segmentos, cada vez mais amplos, as suas conquistas e descobertas no campo do Ensino e os resultados da produção do saber gerado nas suas investigações e nas interações com a Sociedade, cooperando para a diminuição das desigualdades, da exclusão, através da participação dos cidadãos (TAKAHASHI, 2014).

O conceito da Tríplice Hélice (ETZKOWITZ, 2009) que tem na sua base a interação entre o setor privado, público e a universidade, visa traduzir a importância desta dinâmica na busca pela inovação, a interação destes organismos para um profícuo ambiente de inovação.

Para Takahashi (2014) as universidades, através dos tempos, foram consideradas espaços privilegiados de geração e produção de conhecimentos inovadores, desconhecidos pela grande maioria da sociedade.

Neste contexto as instituições de ensino têm seu papel valorizado e vão ganhando maior espaço dentro da sociedade produtiva, aumentando as interações com o mundo do trabalho e com a sociedade civil. Cabe às universidades, afirmar seus papéis através da efetivação do tripé

que as define: ensino, pesquisa e extensão, para o que precisam reformular seu modo de agir e de interagir com a sociedade e com o estado (ETZKOWITZ, 2009).

2.1.1 Universidades comunitárias

As Universidades Comunitárias estão citadas na LDB 9394/96, em seu artigo 20, que trata sobre os tipos de Instituições privadas de ensino, em seu inciso II: “comunitárias, assim entendidas as que são constituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas educacionais, sem fins lucrativos, que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade”, nova redação dada pela Lei nº 12.020, de 27 de agosto de 2009.

A Lei nº 12.881, de 12 de novembro de 2013, dispõe sobre a definição, qualificação, prerrogativas e finalidades das Instituições Comunitárias de Educação Superior - ICES, disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências.

O artigo 1º da referida lei define que as Instituições Comunitárias de Educação Superior são organizações da sociedade civil brasileira que possuem, cumulativamente, as seguintes características: estarem constituídas na forma de associação ou fundação, com personalidade jurídica de direito privado, inclusive as constituídas pelo poder público; ter patrimônio pertencente a entidades da sociedade civil e/ou poder público e não ter fins lucrativos.

De acordo com Rodrigues; Riscarolli; Almeida (2006), as universidades comunitárias, no Brasil e especificamente em Santa Catarina, são constituídas pelo poder público municipal, porém, não são sustentadas por este. Segundo os autores a definição contida na lei é que permite classificá-las como uma organização do terceiro setor, segundo o entendimento do conceito de OTS.

Vannucchi (2004, p.19) define as Universidades Comunitárias como:

Universidade comunitária é a universidade constituída, mantida e supervisionada por uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, gerida por colegiados constituídos de representantes de professores, alunos e funcionários e da sua entidade mantenedora, bem como da sociedade em geral.

Segundo dados da Associação Brasileira das Universidades Comunitárias – ABRUC (2016) no Brasil existem 66 universidades comunitárias. No estado de Santa Catarina, as universidades comunitárias representam uma parcela expressiva de instituições, sendo que a Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE) abrange, atualmente, 16 instituições de ensino comunitárias no estado.

A expressividade das instituições de ensino comunitárias no contexto nacional se confirma com a afirmação do presidente da ABRUC, padre Pedro Rubens Ferreira Oliveira, que diz que “a associação compreende 25% das matrículas universitárias do Brasil” (OLIVEIRA, 2016).

Poli e Jacoski (2009) afirmam que não há dúvida que ciência, tecnologia e inovação ancoradas na relação universidade-sociedade são, fundamentalmente, os vetores mais importantes do desenvolvimento do território. Afirmam também que uma instituição de ensino comunitária, enquanto instituição de efetivo relacionamento com a sociedade na promoção do acesso a bens públicos, extrapola inclusive, os limites estreitos da área educacional, constituindo-se em agente de desenvolvimento regional, mediante a efetivação de ações públicas em outras áreas como a economia, o esporte, a saúde, a cultura e a assistência social.

2.2 A inovação como premissa para a competitividade na educação superior

Nos últimos anos, na medida em que a inovação se tornou o elemento principal para a competitividade, paralelamente à valorização do conhecimento humano, enquanto elemento essencial à agregação de valor aos produtos/serviços, intensificou-se também a competitividade

no próprio ambiente universitário. As instituições de ensino passaram a ter que demonstrar eficácia na gestão de seus recursos, garantindo processos inovadores com qualidade e sustentabilidade.

Inovação, para Schumpeter (1961), pode ser definida como a fabricação de produtos, técnicas e estruturas novas ou melhoradas, invenções, descobrimento e inclusão de novos mercados e fatores, incluindo a ação do empreendedor e a sua relação com a inovação.

Para Koschatzky (1999), a inovação é um processo de busca, aprendizado e solução de problemas, baseado em conhecimentos, tanto explícitos quanto tácitos. “A inovação é uma questão de conhecimento – criar novas possibilidades por meio da combinação de diferentes conjuntos de conhecimentos” (TIDD; BESSANT, 2015, p. 39).

Para Tidd; Bessant (2015) o processo de inovação pode ser incremental ou radical. Incremental quando se busca melhorias naquilo que já era feito e radical quando se trabalha com um produto/processo totalmente novo para a organização ou para o mundo.

Segundo Tidd; Bessant (2015) a inovação é uma questão de gestão, na medida em que há escolhas a serem feitas sobre recursos a sua disposição e coordenação. Os autores complementam afirmando que “o sucesso da inovação parece depender de dois ingredientes básicos: fontes técnicas (pessoal, equipamento, conhecimento, dinheiro, etc.) e competências na organização para gerenciá-las” (TIDD; BESSANT, 2015, p.75).

Quanto aos tipos de inovação, o Manual de Oslo considera quatro tipos de inovações que contêm um amplo conjunto de mudanças nas atividades das organizações: além das inovações de produto e processo, o manual destaca as inovações organizacionais e de marketing (OECD, 2005). Tidd e Bessant (2015) apresentam quatro dimensões da inovação: inovação de produto, de processo, de posição e de paradigma.

Hinloopen (2003) salienta que a inovação também pode ser determinada pela interação com ambientes propícios à inovação. Para esse autor, os ambientes variam de acordo com os países, citando como exemplo, o suporte de governos de alguns países para atividades de P&D privadas, a criação e fomento de cooperativas de pesquisa e desenvolvimento, sistemas educativos que fornecem mão de obra qualificada, consumidores culturalmente propensos a demandar produtos inovadores, dentre outros.

Neste sentido, a Universidade está no centro dessa discussão, eis que nos últimos anos o papel de ensino, pesquisa e desenvolvimento da Universidade vem se alterando de mera formadora de recursos humanos e facilitadora da transferência de tecnologia para incentivadora do desenvolvimento econômico e social (ETZKOWITZ, 2002).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o propósito de atingir os objetivos propostos, a pesquisa foi desenvolvida na perspectiva de uma abordagem descritiva, onde os “fatos são observados, registrados, classificados, analisados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles” (ANDRADE, 1993, p.98). A principal finalidade da pesquisa descritiva é descrever as características de determinada população, utilizando-se de técnicas padronizadas para a coleta de dados (GIL, 1999).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como levantamento, conforme Gil (2010) por demandar informações que se referem ao problema de pesquisa com a finalidade de analisá-las quantitativamente para propulsão de uma conclusão.

Quanto à abordagem, o estudo tem enfoque quantitativo, caracterizado por Richardson (1999, p.70) como sendo “o emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”.

Como técnica de coleta de dados foi utilizado o questionário enviado a todos os 40 coordenadores de curso de graduação da IES foco deste estudo.

A coleta de dados ocorreu no segundo semestre de 2016. Dos questionários enviados retornaram 26 respondidos, ou seja, 65 % da população, sendo essa a amostra do presente estudo.

O questionário foi composto de 12 questões, sendo 9 objetivas e 3 dissertativas. A elaboração do questionário se baseou na Pesquisa de Inovação (PINTEC) do IBGE, adaptado pelos autores à gestão acadêmica.

Para a tabulação e demonstração dos dados coletados foi utilizada estatística descritiva, tendo como apoio a ferramenta de questionário do google.docs e o software Excel®, de onde foram extraídas tabelas, gráficos e planilhas, que subsidiaram a análise.

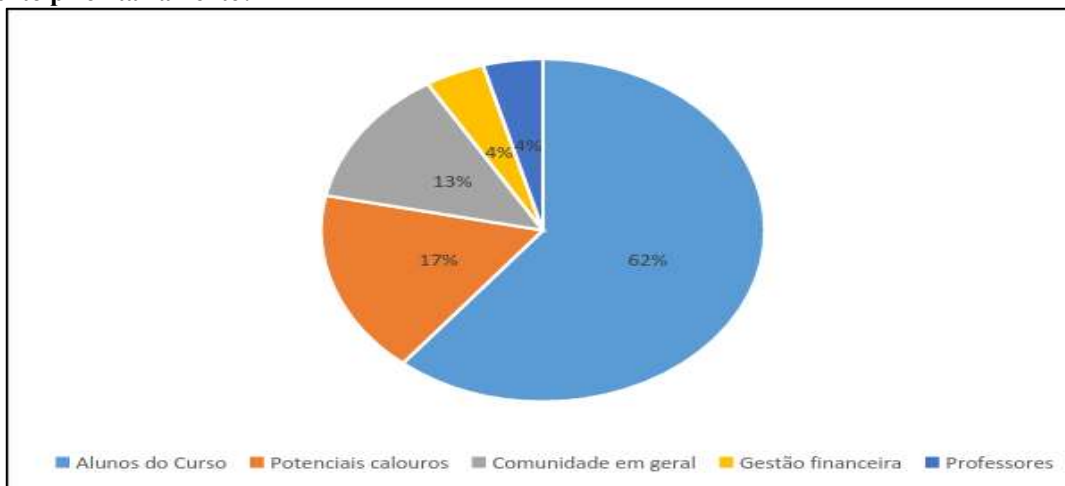
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A pesquisa teve como objetivo caracterizar o perfil dos cursos de graduação de uma universidade comunitária do oeste catarinense frente à inovação, sob a perspectiva dos coordenadores de curso. O questionário de coleta de dados se baseou no formulário de Pesquisa de Inovação do IBGE (PINTEC).

Em primeiro lugar, os coordenadores de curso foram questionados se o Curso introduziu algum produto/serviço novo ou significativamente aperfeiçoado entre os anos de 2014 a 2016, 72% dos respondentes afirmaram que sim, até 3 inovações, apenas 3 respondentes afirmaram que os Cursos não introduziram nenhuma inovação. Este resultado demonstra que a maioria dos Cursos 88% estão conscientes da necessidade de inovação e estão trabalhando para que ela ocorra, reforçando a afirmação de Meyer Jr.; Meyer; Rocha (2009) que trazem que as instituições de educação superior necessitam rever estruturas, processos e comportamentos para melhor contribuir à formação de profissionais qualificados, competentes e empreendedores. A sustentação de uma vantagem competitiva no mercado requer dessas organizações mudanças nos modelos de gestão, adaptando-os às exigências impostas pelos novos tempos. Uma forma eficaz que vem ganhando espaço para trazer inovação e viabilizar os negócios com menos recursos, tempo e maior qualidade é o desenvolvimento de projetos, para criação de novos produtos e serviços.

Quanto a quem as inovações trabalhadas eram direcionadas tem-se o gráfico:

Gráfico 1: Se o Curso implantou alguma inovação nos últimos anos, essa inovação foi direcionada a qual segmento prioritariamente?



Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Em relação ao segmento que foram direcionadas as inovações trabalhadas, 62% das ações foram para os alunos do Curso, 17 % para os potenciais calouros e 13% para a comunidade em geral. O resultado denota o foco no cliente e na interação com a comunidade,

fator que pode estar vinculado à cultura da instituição comunitária que se vê como uma das agentes propulsoras do desenvolvimento regional.

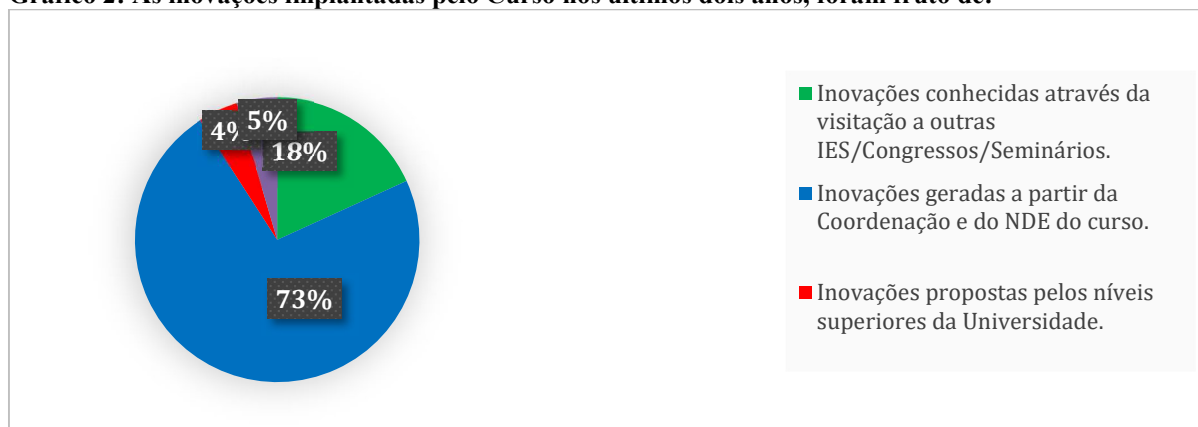
Entre os novos produtos/serviços oferecidos, são citados desde alterações nos Projetos Pedagógicos de Curso até aspectos técnicos como lousa digital, laboratórios, espaços físicos, assinaturas de revistas e aquisição de softwares. Há destaque para os projetos desenvolvidos que articulam componentes curriculares e promovem o desenvolvimento de um produto/serviço pelos acadêmicos, propiciando a integração da teoria e da prática. Trabalhos com metodologias ativas e utilização do ambiente virtual de aprendizagem. Também foram relatadas melhorias nos procedimentos administrativos e gestão financeira. Interação com a comunidade através de diversos eventos, entre mostras, oficinas, semanas acadêmicas, assim como as atividades voluntárias desenvolvidas junto à comunidade.

Na visão dos coordenadores, esses produtos/serviços oferecidos, fruto de inovações nos últimos 3 anos são em sua maioria novos para o Curso e para a instituição, no entanto já existentes no contexto do ensino superior, e 7% das coordenações informaram que as inovações são consideradas novas para o contexto do ensino superior.

Tendo em vista que as coordenações de curso, na Instituição de ensino ora estudada são eleitas para um mandato de dois anos, esse é o tempo que os coordenadores dispõem para desenvolvimento e implementação de uma inovação. Diante desse fato, os respondentes foram questionados se, ao assumir a gestão do Curso em 2016, havia algum projeto de um novo serviço ou um serviço aperfeiçoado cuja implementação ainda estava incompleta, necessitando ser complementada. Dos 26 participantes da pesquisa, 12 (46%) afirmaram que os Cursos não tinham nenhum projeto em andamento; os outros 9 participantes (34%) informaram que sim, o curso tinha projetos em andamento. Destes, 5 participantes, ou seja, 55,6% afirmam que os projetos não tiveram seguimento em sua gestão. Este dado leva a uma reflexão sobre o período de gestão do coordenador de curso, há de se pensar quanta energia foi investida no planejamento e na elaboração destes projetos e em virtude da troca de gestão ou por outros motivos diversos não tiveram continuidade. Dos 44% que afirmam que os projetos tiveram continuidade, vários indicam que houve alterações no projeto inicial.

Quanto à origem das inovações no Curso, os coordenadores relatam que:

Gráfico 2: As inovações implantadas pelo Curso nos últimos dois anos, foram fruto de:



Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Como fontes de inovação 73% afirmam que as inovações implementadas foram fruto das discussões da Coordenação do Curso e do Núcleo Docente Estruturante (NDE) seguida de 18% que se deram através da visita a outras IES/Congressos/Seminários. A questão foi complementada por respondentes relacionando às inovações às metodologias de ensino do professor e a interação com a pesquisa e extensão. Este dado reforça a importância do benchmarking como propulsor da inovação. Ou seja, conhecer novos modelos e se espelhar

neles visando contribuir para o desenvolvimento de novas propostas na Organização. Desse modo pode-se concluir que possibilitar aos gestores acadêmicos e também aos demais docentes, especialmente os membros do NDE, o acesso a visitas a outras instituições, participação em eventos da área, fóruns de discussão que agregam outras experiências contribui sobremaneira para as discussões e proposições de melhorias.

Entre os fatores que mais contribuem para que sejam buscadas inovações verifica-se que a avaliação dos órgãos oficiais, em igual medida que a atração de novos alunos, seguidas da concorrência são consideradas pelos coordenadores de curso os fatores que mais determinam a necessidade de inovação no Curso. Consta-se aqui que o que prevalece é um mercado extremamente competitivo e a Instituição em busca de uma boa posição do ranking estabelecido pelo Ministério da Educação que confirme sua qualidade acadêmica e atraia novos alunos, garantindo a sustentabilidade institucional e o desenvolvimento regional tão almejados. Neste sentido, a conduta dos coordenadores de curso corrobora com Minogue (2003) que mostra isto com clareza ao afirmar que as instituições de ensino precisam assumir uma postura de tigre em busca de uma presa, para obterem êxito nos dias de hoje.

Quanto às inovações realizadas pelos cursos nos últimos três anos, tiveram foco em:

Gráfico 3: Foco das inovações realizadas nos últimos 3 anos:

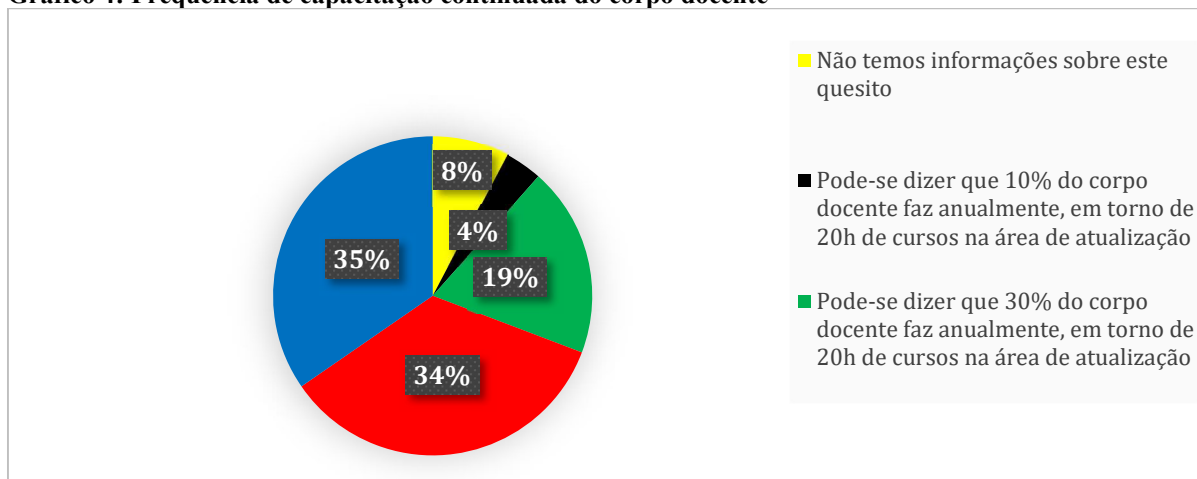


Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

No que tange às inovações que os cursos fizeram nos últimos anos, 18 Coordenadores responderam a esta questão e verificou-se uma variabilidade de ações entre: Aquisição de *Software* no qual 39% dos Cursos investiram. Inovações em termos de salas temáticas e metodologias ativas com 67% e em máquinas e equipamentos específicos para o desenvolvimento das aulas com 56%.

Complementarmente a esta questão, os coordenadores foram questionados se o Curso, nos últimos dois anos, direcionou ações para a implantação de metodologias ativas em sala de aula, sendo que 77% dos respondentes afirmaram que sim, destes 38,5% afirmaram que já desenvolvem várias atividades neste sentido e 38,5% que estão iniciando algumas atividades.

Salienta-se a busca por aulas mais dinâmicas, que aliem a teoria com a prática e prendam a atenção dos estudantes das novas gerações. De acordo com Moran (2015) as metodologias de ensino devem acompanhar os objetivos pretendidos. Se o que se quer é que os alunos sejam proativos, é preciso adotar metodologias em que os alunos se envolvam em atividades cada vez mais complexas que exijam iniciativa, que tenham que tomar decisões e monitorar resultados. Se o que se quer são alunos criativos e empreendedores, as metodologias também devem propiciar possibilidades deles demonstrarem isso.

Gráfico 4: Frequência de capacitação continuada do corpo docente

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Em termos de formação continuada do corpo docente, foram indicados os percentuais de resultados aproximados de 35% e 34% frente as duas primeiras alternativas que são: “Pode-se dizer que mais de 50% do corpo docente faz no mínimo em torno de 20h de cursos de atualização na área, anualmente” e “Pode-se dizer que 50% do corpo docente faz anualmente, em torno de 20h de cursos na área de atualização”. Esse dado demonstra uma preocupação com a atualização e a formação continuada do corpo docente, fator que contribui para a qualidade acadêmica, avaliada pelos órgãos oficiais. Para Takahashi (2014) as universidades, através dos tempos, foram consideradas espaços privilegiados de geração e produção de conhecimentos inovadores, desconhecidos pela grande maioria da sociedade. A estratégia de manter um quadro de profissionais qualificados é premissa *sinequa non* para que a afirmativa de Takahashi tenha êxito.

Outro dado importante é a produção científica do corpo docente, socializada através das publicações, que é um indicador que comprova o caráter investigativo da instituição e que a mesma está cumprindo o seu papel de produtora e disseminadora de conhecimento. A pesquisa revela que 34% dos coordenadores afirmam que pelo menos 50% dos docentes têm de 1 a 3 produções nos últimos 3 anos e 23% que pelo menos 50% dos docentes têm de 4 a 6 produções nos últimos 3 anos, além de 12% dos pesquisados que indicam que os mesmos percentuais de professores apresentaram mais de seis produções nos últimos 3 anos. No entanto ainda é expressivo o percentual de 31% dos coordenadores que responderam que mais de 50% dos docentes não têm produção nos últimos 3 anos. Sabe-se dos desafios que uma universidade comunitária, mantida quase que na sua totalidade pela mensalidade de seus alunos, têm em investir em pesquisa e em horas docentes para produção científica. A Instituição estudada, atualmente, conta com sete programas próprios de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado e um programa de doutorado recém aprovado pela Capes, o que demonstra seu potencial de evolução nestes números nos próximos anos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entender características dos cursos de graduação frente à inovação tem sua importância salientada para a instituição de ensino, pois são nos cursos que ocorrem a formação dos estudantes, principal motivo para existência de uma universidade, a graduação de profissionais responsáveis pelo desenvolvimento econômico e social da região onde a universidade está inserida, bem como das regiões onde estes futuros profissionais atuarão.

Para formar profissionais inovadores, que atuarão no mercado de trabalho é preciso muita atualização e discernimento sobre os caminhos a serem percorridos pelos cursos, estas

estratégias são fruto de uma macrocultura organizacional que impregnam as políticas e atividades propostas.

O estudo ora realizado mostra que 73% dos cursos da universidade pesquisada introduziram até 3 inovações, 12% até 6 inovações e 4% até 9 inovações, nos últimos 3 anos, dando fortes indícios que estão preocupados com o tema pesquisado e desenvolvem ações para enfrentar esse novo cenário de competitividade que o mundo contemporâneo nos impõe. Chama a atenção a importância do NDE (Núcleo docente estruturante) que teve participação direta nas decisões/ações lideradas pelos coordenadores. Os dados obtidos indicam que 73% das inovações surgiram a partir deste grupo, juntamente com a coordenação do Curso.

Das inovações implantadas 62% foram direcionadas aos estudantes do Curso e 17% aos potenciais calouros, o que indica a existência de foco no cliente. Esse dado se torna mais evidente se analisado em articulação com outros aspectos pesquisados. A maioria das inovações são novas para o Curso e para a Universidade em estudo, no entanto já existentes em outras instituições de ensino superior, o que indica que a instituição, mesmo sendo inovadora, caracteriza-se principalmente pela inovação reativa, voltada a acompanhar os movimentos da concorrência. Esse dado é confirmado também ao se analisar os fatores que mais determinam a necessidade de inovação no curso, onde aparecem nos primeiros lugares fatores ligados à preocupação com a concorrência. É importante lembrar que, mesmo a preocupação com a avaliação pelos órgãos oficiais está ligada, principalmente, à busca de obtenção de uma boa posição do curso no ranking gerado a partir dos resultados de tais avaliações.

Merece atenção o número de projetos que sofrem descontinuidade quando da troca de coordenadores de curso, que ocorre na instituição ora estudada a cada dois anos, dos quais 55% dos projetos planejados em uma gestão não tem continuidade, o que caracteriza uma fragilidade na cultura da instituição frente à inovação e que esta ainda está muito nas mãos dos gestores e não institucionalizada.

Dentre as inovações destaca-se a busca por aulas mais dinâmicas que possam aproximar a prática da teoria, onde os estudantes aprendam com mais facilidade, bem como se adaptando a forma como a qual eles esperam aprender. Neste sentido, 67% das inovações implantadas pelos cursos reportam-se a sala temática e metodologias ativas. Conquistar a concentração da nova geração de estudantes dentro da sala de aula é um desafio muito grande e a inovação didática é uma necessidade iminente, bem como um grande desafio aos professores e coordenadores, aumentando muito a necessidade da capacitação constante desses profissionais, bem como a necessidade de produção científica do corpo docente.

A pesquisa revelou também que os docentes, de forma gradativa, estão desenvolvendo produções científicas, gerando conhecimento para a melhoria do ensino nos cursos de graduação da universidade. A Instituição estudada, atualmente, conta com sete programas próprios de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado e um programa de doutorado recém aprovado pela Capes, o que demonstra seu potencial de evolução nestes números nos próximos anos, influenciando diretamente na qualificação do corpo docente, bem como na articulação do curso com a produção de novos conhecimentos e sua consequente atualização em relação ao estado da arte da produção de conhecimentos nas suas áreas de atuação..

A pesquisa, por fim, tomando os dados no seu conjunto, apresenta um cenário positivo para a universidade, indicando a existência de cursos comprometidos com o tema da inovação e dispostos a melhorar a sua qualidade, no entanto, sabe-se que todo o processo de inovação é fruto de um contexto cultural da organização, de onde deve emanar um ambiente profícuo para processos permanentes de inovação e não apenas atitudes e atividades dispersas. Esta mudança cultural ocorre paulatinamente e tem uma trajetória a ser percorrida para sua consolidação na universidade em estudo.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE UNIVERSIDADES COMUNITÁRIAS (ABRUC). Quem somos. Disponível em: <http://www.abruc.org.br/>. Acesso: 13 nov 2016.

ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DE FUNDAÇÕES EDUCACIONAIS (ACAFE). Institucional. Disponível em: <http://www.new.acafe.org.br/acafe/>. Acesso 13 nov 2016.

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos de graduação. São Paulo: Atlas, 1993.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 dez. 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L9394.htm>>. Acesso em: 15 dez. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.881, DE 12 de novembro de 2013, Dispõe sobre a definição, qualificação, prerrogativas e finalidades das Instituições Comunitárias de Educação Superior - ICES, disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 nov. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12881.htm. Acesso em: 13 nov 2016.

CANTERLE, N. M. G; FAVARETTO, F. **Proposta de um modelo referencial de gestão de indicadores de qualidade na instituição universitária**. Ensaio: aval. pol. públ. Educ., Rio de Janeiro, v. 16, n. 60, p. 393-412, jul./set. 2008

ETZKOWITZ, H. Incubation of incubators: innovation as a triple helix of university government networks. **Science and Public Policy**, v.29, n.2, p.115-128, 2002.

_____. *Hélice Tríplice*: universidade-indústria-governo: inovação em movimento. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2009.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HINLOOPEN, J. Innovation performance across Europe. **Economics of Innovation and New Technology**, v. 12, n. 2, p. 145-161, 2003.

INSTITUO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Formulário PINTEC. Disponível em: <http://www.pintec.ibge.gov.br/>. Acesso 13 nov 2016

KOSCHATZKY, K. Innovation networks of industry and business-related services—relations between innovation intensity of firms and regional inter-firm cooperation. **European Planning Studies**, v. 7, n. 6, p. 737-757, 1999.

MEYER JR. V.; MEYER, B.; ROCHA, R. A. da. Empreendedorismo na Gestão Universitária: um estudo de caso. **Revista Gestão Organizacional**. Vol. 2, n. 1, jan./jun 2009.

MORAN, J. Mudando a educação com metodologias ativas. In: SOUZA, C.A; MORALES, O.E.T (orgs.). *Coleção Mídias Contemporâneas*. Convergências Midiáticas, Educação e Cidadania: aproximações jovens. 2015. Disponível em: <http://www2.eca.usp.br/moran/wp-content/uploads/2013/12/mudando_moran.pdf>. Acesso em 23/02/2016.

MINOGUE, J. Aprendendo a Caçar. In: MEYER, JR., V.; MURPHY, J. P. **Dinossauros, gazelas e tigres: novas abordagens da administração universitária**. Um diálogo Brasil e EUA. 2. ed. Ampliada. Florianópolis: Insular, 2003.

OECD (ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT). Manual de Oslo: Proposta de Diretrizes para Coleta e Interpretação de Dados de Inovação Tecnológica. 2005. Disponível em: <http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/4639.html> Acesso em: 01 fev. 2016.

OLIVEIRA, P.R.F. Entrevista Presidente ABRUC, 2016. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/component/tags/tag/34358>). Acesso 13 nov 2016.

POLI, O. L.; JACOSKI, C. A. In: SCHIMDT, J. P. **Instituições comunitárias: instituições públicas não estatais**. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2009.

PRAHALAD, C. K. A atividade dos gerentes da nova era no emergente programa competitivo. In: HESSELBEIN, F. et al. *A organização do futuro*. São Paulo: Futura, 1997. p.176-186.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
RODRIGUES, L.; RISCAROLLI, V.; ALMEIDA, M. I. R. Peculiaridades da análise ambiental para o Terceiro Setor: o caso das Universidades Comunitárias. **Revista de Negócios**, v. 11, n. 3, p. 21-40, 2006.

TAKAHASHI, L. B. dos R. Gestão Universitária Frente à Inovação: Estudo Empírico no Hu/Ufsc. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, 2014.

TIDD, J.; BESSANT, J. **Gestão da Inovação**. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

SCHUMPETER, J. A. **Capitalismo, Socialismo e Democracia**. George Allen e UnwinLtd., Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1961.

UNESCO. Declaração Mundial sobre Educação Superior no Século XXI: Visão e Ação - 1998. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br>. Acesso: 05 jan 2016.

VANNUCCHI, A. **A Universidade Comunitária**. São Paulo: Loyola, 2004.

PROCESSOS DE GERENCIAMENTO DE PROJETOS EM UMA AGROINDÚSTRIA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA COM O GUIA PMBOK

Alex Borsoi

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
alexborsoi@unochapeco.edu.br

Daiane Deon Borsoi

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
daia_deon@unochapeco.edu.br

Cláudio Alcides Jacoski

Doutor em Engenharia de Produção - UFSC
claudio@unochapeco.edu.br

Rodrigo Barichello

Doutor em Engenharia de Produção - UFSC
rodrigobarichello@unochapeco.edu.br

RESUMO

A agroindústria cada vez mais vem aprimorando suas tecnologias e tendo avanços significativos na gestão de suas atividades, buscando o desenvolvimento contínuo através de projetos inovadores e audaciosos, garantindo assim a sobrevivência do agronegócio. Para que estes projetos sejam eficazes surge a necessidade de serem gerenciados, para tanto o PMI (2013), traz o Guia de gerenciamento das áreas do conhecimento, desenvolvido para direcionar e aprimorar o gerenciamento dos projetos de uma empresa. Neste estudo é apresentado uma breve descrição das dez áreas do conhecimento do PMI (2013) e a atual situação da agroindústria brasileira, e tem como objetivo identificar os processos de gerenciamento de uma agroindústria do Oeste de Santa Catarina e compará-los com as dez áreas do conhecimento citadas pelo Guia PMBOK(2013).

Palavras-Chave: Gestão de Projetos; Agroindústria; Guia PMBOK.

1 INTRODUÇÃO

Projeto é um instrumento fundamental para qualquer atividade de mudança e geração de produtos e serviços. Eles podem envolver desde uma única pessoa a milhares de pessoas organizadas em equipes, com duração definida pelo segmento do projeto (DINSMORE E CAVALIERI, 2003). Para Almeida e Farias Filho (2010), os projetos são um importante recurso, iniciado para criar valor econômico e vantagem competitiva nas empresas.

Na atualidade a demanda dos negócios e o acirramento da concorrência, fazem com que inúmeras estratégias de sobrevivência sejam criadas, para isso são desenvolvidas ferramentas para garantir o gerenciamento de todas as atividades, nas quais se incluem gráficos, matrizes, controle e metrificação, programas radicais de mudança, mapeamento de processos, gestão por competências, bem como o gerenciamento de projeto.

Para atender os requisitos das atividades de um projeto PMI (2013), descreve que o gerenciamento de projetos é a aplicação do conhecimento, habilidades, ferramentas e técnicas, integrando os processos de iniciação, planejamento, execução, monitoramento, controle e encerramento, sendo que o principal foco é chegar ao objetivo do projeto como é apresentado no Guia PMBOK.

O constante crescimento da agroindústria, principalmente na região Sul do Brasil, é devido à inserção de novas tecnologias e inúmeros projetos voltados para o aumento da produtividade e redução de custos. Isso faz com que surja a necessidade de gerenciar todas estas atividades, seja por questões de gerenciamento, controladoria ou tomadas de decisão. A evidência da empresa do futuro deverá ser baseada no equilíbrio entre a gestão, o controle de seus projetos e a constante busca por tecnologias e o desenvolvimento de novos produtos. (OLISZESKI, COLMENERO, SANTOS JUNIOR, 2010).

Este artigo caracteriza-se como um estudo de caso, realizado em uma grande agroindústria, e tem como objetivo identificar os processos de gerenciamento de projetos adotados pela empresa e realizar uma análise comparativa as áreas de conhecimento apresentadas pelo Guia PMBOK.

O mesmo é dividido em quatro seções, sendo que na primeira seção é apresentada a revisão da literatura, que contempla breve conceituação da gestão de projetos, das dez áreas do conhecimento apresentado pelo Guia PMBOK (2013), e da situação atual da agroindústria de aves no mercado. Na segunda seção, é apresentado os procedimentos metodológicos adotados para a elaboração deste artigo, quais se caracterizam como estudo de caso, quanto aos procedimentos utilizados como pesquisa bibliográfica, o uso do questionário e pesquisa documental, e abordagem de caráter qualitativo. Na terceira seção, é apresentada a análise dos resultados, a qual inicia com uma breve apresentação da empresa e do setor a ser estudado, seguido de descrição e análise das atividades e processos desenvolvidos na gestão de projetos da empresa, depois de comparado com as dez áreas de conhecimento apresentados pelo PMI (2013). E na quarta e última seção, será apresentado às considerações e sugestões a empresa, baseadas na análise realizada dos processos de gestão dos projetos adotados pela empresa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Gestão de Projetos

Antes de definir gerenciamento de projetos (GP), é necessário caracterizar projeto. O Guia PMBOK (2013) caracteriza projeto como um esforço temporário empreendido para criar um produto, serviço ou resultado exclusivo. A natureza temporária dos projetos indica que eles têm um início e um término definidos. Os projetos possuem características que o definem e entre elas pode-se destacar sua exclusividade, temporalidade que indicam início, meio e fim, e suas limitações. (GUERRA ET AL., 2016).

Os projetos podem também ser definidos como iniciativas únicas, como lançamento de novos produtos, novas organizações, novos empreendimentos, melhora de produtos existentes, e investimento na infraestrutura da empresa. (MARQUES JUNIOR E PLONSKI, 2011).

Conforme a ISO 10006 um projeto é um processo que pode ser dividido em muitos subprocessos interdependentes. A implementação do projeto de forma ordenada e progressiva requer o agrupamento consistente destes subprocessos em fases. Para a organização responsável pelo projeto, a divisão em fases permite a supervisão da realização de objetivos de forma a se obter um desempenho progressivo. As superposições de fases significativas podem ocorrer no ciclo de vida do Projeto. (ABNT, p. 3, 2000).

Projetos ocorrem em praticamente todas as organizações e em todas as suas áreas e níveis, gerando produtos ou serviços. Conforme Guerra et al. (2016), são exemplos de projetos realizados: o lançamento de um novo produto ou serviço; o desenvolvimento de um software; a realização de uma viagem; a organização de um evento que pode ser uma festa; reunião; congresso; seminário; construção de um edifício; a publicação de um livro; entre outros. Ou seja, os projetos são os elementos responsáveis por mudanças, que permitem às organizações sobreviver e crescer.

Como os projetos não são fundamentalmente iguais, Marques Junior e Plonskil (2011), destacam que existe a necessidade de identificar características importantes do projeto para uso mais apropriado de técnicas e ferramentas de gestão de projetos.

No entanto, para projetos obterem resultados positivos precisam ser gerenciados. Nesse sentido, tendo em vista esta abordagem de gerenciamento, o PMI (2013 p. 5) define o gerenciamento de projetos como a “aplicação do conhecimento, habilidades, ferramentas e técnicas às atividades de projeto para atender aos seus requisitos”.

Segundo o Guia PMBOK (2013), o gerenciamento de projetos é realizado através da aplicação e integração apropriadas dos 47 processos de gerenciamento de projetos, agrupados em cinco processos, os quais são: iniciação; planejamento; execução; monitoramento e controle, e encerramento.

Conforme a ISO 10006, o gerenciamento de projetos inclui o planejamento, organização, supervisão e controle de todos os aspectos do projeto, em um processo contínuo, para alcançar seus objetivos e os processos e objetivos da gestão da qualidade são aplicados a todos os processos de gerenciamento de projetos. (ABNT, p. 3, 2000).

De acordo com Guerra et al. (2016), o gerenciamento de projetos auxilia no crescimento e sucesso organizacional, tornando-se como uma ferramenta organizacional, onde a empresa desenvolve competências distintas, garantindo o sucesso do projeto, e seguindo os fatores pré-determinados como: custos, tempo, qualidade, entre outros. Assim ressaltando a importância da escolha certa da metodologia a ser utilizada no gerenciamento do projeto, pois a mesma influencia diretamente nos resultados.

Sendo assim o controle do projeto se destina a garantir a sua realização dentro do prazo, do orçamento e das especificações. De acordo com Machado Junior, Mazzali e Palmisano (2015), a adoção de um modelo de gestão de projetos se destina a disciplinar a análise de benefícios e riscos envolvidos na execução, bem como estabelecer regras e comportamentos para projetos que possuam similaridades.

Para tanto, Eder et al. (2012) concluem que o Gerenciamento de Projetos (GP) é uma das áreas de conhecimentos envolvidas no processo de desenvolvimento de produtos, as quais contribuem para que os processos sejam eficientes e eficazes.

2.2 Sistema PMI PMBOK

O Guia do Conhecimento em Gerenciamento de Projetos PMBOK (2013), apresenta que um sistema de gestão de projetos é formado por processos associados a dez áreas de conhecimento, o qual o gerente de projetos deve dominar para atender a meta do projeto. Este apresenta diretrizes para o gerenciamento de projetos individuais e define os conceitos relacionados com o gerenciamento de projetos. Também descreve o ciclo de vida de gerenciamento de projetos e seus respectivos processos.

As dez áreas de conhecimento apresentadas pelo o Guia PMBOK (2013), representa um conjunto completo de conceitos, termos, e atividades que compõem um campo profissional, campo de gerenciamento de projetos, ou uma área de especialização. Fornecem uma descrição detalhada das entradas e saídas do processo, e uma explicação descritiva das ferramentas e técnicas usadas com maior frequência nos processos de gerenciamento de projetos para produzir cada resultado. E estas estão classificadas em: gerenciamento da integração, gerenciamento do escopo, gerenciamento do tempo, gerenciamento dos custos, gerenciamento da qualidade, gerenciamento das partes interessadas, gerenciamento da comunicação, gerenciamento de riscos, gerenciamento das aquisições, e gerenciamento dos recursos humanos.

“O gerenciamento de integração inclui os processos e atividades para identificar, definir, combinar, unificar e coordenar os vários processos e atividades dentro dos grupos de processos de gerenciamento do projeto”. (PMI, 2013, p.63). A integração, está presente em todas as etapas de criação do projeto de sucesso: na preparação, elaboração, execução e finalização. Garante

melhor desempenho do menor custo e maior qualidade dos resultados. Em outras palavras, o gerenciamento da integração busca garantir que todos os elementos dentro do projeto estejam devidamente coordenados e integrados.

O gerenciamento do escopo caracteriza-se como os processos necessários para assegurar que o projeto inclui todo o trabalho necessário, e apenas o necessário, para terminar o projeto com sucesso. Este está relacionado principalmente com a definição e controle do que está e do que não está incluso no projeto. O Guia PMBOK (2013), destaca como processos básicos para o gerenciamento do escopo de um projeto: o planejamento do gerenciamento de escopo; a coleta requisitos; definição do escopo; criação de estrutura analítica do processo (EAP); validação do escopo; e, o controle do escopo;

São características do gerenciamento do tempo a inclusão de processos necessários para gerenciar o término pontual do projeto. Pois para o desenvolvimento de um projeto é fundamental um gerenciamento do tempo, e para isso é necessário desenvolver um cronograma, principalmente para acompanhar as atividades críticas. Através do cronograma é definido o início, meio e fim, das unidades relevantes e imperativas para qualquer projeto. E assim, é possível mensurar a ligação entre a execução e o planejamento das atividades.

O gerenciamento dos custos tem como função observar os processos envolvidos em planejamento, estimativas, orçamentos, financiamentos, gerenciamento e controle dos custos, de modo que o projeto possa ser terminado dentro do orçamento aprovado. Pode ser considerado, um dos fatores que mais influenciam no sucesso e qualidade do projeto.

As principais atividades do gerenciamento da qualidade, são determinar as políticas de qualidade, os objetivos e as responsabilidades, de modo que o projeto satisfaça às necessidades para as quais foi empreendido. Busca a melhoria contínua do processo, pois trabalha para garantir que os requisitos do projeto, incluindo os requisitos do produto, sejam cumpridos e validados.

O gerenciamento de partes interessadas possui como atividade principal, a identificação de todas as pessoas, grupos ou organizações que podem impactar o projeto ou serem impactadas pelo projeto. Depois de identificado os interessados, é necessário o planejamento, o gerenciamento e o controle das partes interessadas. Isso através de uma comunicação contínua, a qual deve entender as necessidades e expectativas das partes interessadas e comprometê-los com as decisões e atividades do projeto.

O gerenciamento da comunicação tem como responsabilidade assegurar que as informações do projeto sejam planejadas, coletadas, criadas, distribuídas, armazenadas, recuperadas, gerenciadas, controladas, monitoradas e finalmente dispostas de maneira oportuna e apropriada. Assim, garantindo a eficácia do fluxo de informações durante a realização de um projeto, e construindo uma ponte entre as diversas partes interessadas.

Ao gerenciar os riscos de um projeto, busca-se aumentar os efeitos positivos e diminuir os negativos. Um risco pode ter uma ou mais causas e, se ocorrer, pode ter um ou mais impactos. O risco do projeto tem origem na incerteza existente em todos os projetos. Podem ser conhecidos, ou desconhecidos. Para o gerenciamento de riscos do projeto é necessário planejamento, identificação, análise qualitativa e quantitativa de riscos, planejamento de respostas, e controles de riscos de projetos.

Os processos necessários do gerenciamento de aquisições são de comprar ou adquirir produtos, serviços ou resultados externos à equipe do projeto. Atrela os processos necessários para todo o planejamento de compra e aquisição de produtos, serviços ou resultados, podendo a organização ser tanto o comprador como o vendedor dos produtos, serviços ou resultados de um referido projeto.

Por fim, o gerenciamento de recursos humanos procura organizar, gerenciar e guiar a equipe do projeto. Através deste é possível o estabelecimento de papéis, responsabilidades e

organogramas do projeto, além do plano de gerenciamento de pessoal. Das atividades desenvolvidas no gerenciamento de recursos humanos inclui: o desenvolvimento do plano dos recursos humanos, a mobilização da equipe do projeto, o desenvolvimento da equipe do projeto, e o gerenciamento da equipe do projeto.

2.3 Agroindústria

As mudanças no estilo de vida e nos hábitos alimentares da população mundial, são consideradas de acordo com Costa, Garcia, Brene (2015), um dos fatores decisivos para o aumento do consumo da carne de frango. Em busca de uma dieta mais equilibrada e saudável as pessoas passaram a comer mais carnes brancas, como a de frango. E, assim a carne de frango vem se tornando elemento fundamental na dieta mundial, contribuindo para a sua produção crescente em muitos países.

Conforme a *Food and Agriculture Organization* - FAO a carne de frango fornece muito ferro, aumentando consideravelmente o valor em ferro de uma refeição, o que contribui para redução de problemas com alimentação, geradas pela crescente população mundial. Contudo, os governos de vários países têm incentivado a produção de frango não só como política de geração de renda e trabalho, mas principalmente como política de segurança alimentar (BNDES, 1995).

Além disso, com as novas tecnologias inseridas nas atividades da avicultura, “(...) as empresas têm possibilidade de aumentar a sua capacidade de produção, diminuir custos e melhorar sua produtividade, o que lhes permite, juntamente com o baixo custo do frete, atender de forma personalizada a seus consumidores” (BNDES, 1995, p.5).

Em termos de distribuição mundial da produção de carne de frango no ano de 2015, segundo dados do ABPA, os EUA destacam-se o com 20,41%, e, em segundo lugar está o Brasil com 14,94%. Já sobre a importação mundial de carne de frango, o Japão é o número um, com 10,42%. No que se refere à maior exportador mundial de frango, o Brasil fica em evidência com 39,87%. A carne de frango exportada pelo Brasil é distribuída na África, América, Ásia, Europa, Extra-Ue, Oceania, Oriente Médio, e União Europeia.

O excelente desempenho na produção de carne de frango no Brasil ocorreu devido à reestruturação industrial, de mudanças tecnológicas e de melhorias nas técnicas de manejo, nutrição e sanidade das aves nas décadas de 70 e 90. Além disso, destaca-se o fato do Brasil ser um grande produtor de soja e milho, sendo considerado um dos principais componentes da ração alimentar para frangos de corte, e a busca de parcerias avícolas entre estados do país. (GARCIA, 2004).

Contudo, a cadeia produtiva de frango de corte no Brasil, ocupa posição de destaque no agronegócio brasileiro. Pois, Garcia (2004), aponta o grande dinamismo do setor, seja na produção, industrialização, comercialização, progresso técnico, mercado externo, e como grande geradora de empregos e renda para a população brasileira. O que contribuiu para importantes mudanças ocorridas em todo o mundo nas formas de produção, industrialização, comercialização e consumo dos produtos de origem animal basicamente carnes de aves e suínos, leite e ovos.

Segundo dados do ABPA (2015), em 2014 o estado de Santa Catarina é o segundo estado que mais exporta carne de frango no Brasil. Destacando a região oeste de Santa Catarina, a qual é considerada como um polo estadual da agroindústria. De acordo com Zanella e Leite (2016, p.1), “grandes empresas estão localizadas nessa região, favorecendo o desenvolvimento de toda a cadeia produtiva. São responsáveis pela exportação de produtos industrializados, especialmente de aves e suínos.”

Para Costa, Garcia e Brene (2015), é a produção de grãos da região, a excelente estrutura industrial, e a organização de toda a cadeia produtiva avícola, responsáveis pela ótima dinâmica e evolução do setor na região oeste de Santa Catarina.

Portanto, o desenvolvimento do setor em todo Brasil, é devido a boas parcerias e uma base moderna e avançada em tecnologia. O que leva ao aumento da produtividade do setor, e consequentemente competitividade, gerando destaque no cenário mundial. (COSTA, GARCIA E BRENE, 2015).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, pois, busca explorar de forma mais profunda as atividades e processos envolvidos na gestão de projetos da empresa. De acordo com Gil (2010), o estudo de caso consiste no estudo detalhado e profundo do objeto. “Este tipo de pesquisa é realizado de maneira mais intensiva, em decorrência de os esforços dos pesquisadores concentraram-se em determinado objeto de estudo” (BEUREN, 2004, p. 84).

Quanto aos procedimentos utilizados, o estudo adotou a pesquisa bibliográfica, pois, esta tem como objetivo “levantar informações sobre temas e abordagens já trabalhadas por outros pesquisadores, analisando as contribuições teóricas sobre o problema e a temática de interesse” (DMITRUK, 2004, p. 68). Além desta, foi utilizado o questionário a gerente de engenharia de projetos e obras da empresa e realizado, e a pesquisa documental. Segundo Marconi e Lakatos (2010), o questionário é um instrumento de coleta de dados, construído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. Já a pesquisa documental é a fonte de coleta de dados restrita aos documentos da empresa. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é de caráter qualitativo. Que de acordo com Beuren (2004), através desta é possível fazer análises mais profundas, possibilitando interpretações mais intensas do estudo realizado.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Empresa

Em 2009 a 2012 nasceu a empresa BR Foods, da associação entre as indústrias alimentícias Perdigão e Sadia, após ter-se cumprido o Termo de Compromisso de Desempenho (TCD) conforme acordado com o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) (BRF, 2016). A empresa surgiu como uma das maiores companhias do setor alimentício, reforçando a presença do Brasil como potência no setor do agronegócio.

Hoje, a empresa é responsável por cerca de 9% das exportações mundiais de proteína animal e conta com cerca de 110 mil funcionários, atuando em 50 unidades e 33 centros de distribuição presentes em todas as regiões do Brasil. Além da presença no Brasil, a BRF conta com sete unidades industriais na Argentina, duas na Europa, sendo uma na Inglaterra e uma na Holanda, uma unidade nos Emirados Árabes e quatro plantas na Tailândia (BRF, 2016).

Atua no segmento de carnes, indo desde o abate de aves, suínos e bovinos até a produção de alimentos industrializados oriundos das carnes in natura, ao mercado de margarinas, massas, pizzas e vegetais congelados. A BR Foods é considerada uma das maiores exportadoras mundiais de aves e destaca-se entre as mais valiosas empresas globais de alimentos. Além de possuir marcas consagradas como Sadia, Perdigão e Qualy (BRF, 2016).

Das unidades industriais apresentadas, para a realização deste artigo foi utilizada a de Chapecó, localiza-se no Oeste de Santa Catarina, o qual contém 5200 funcionários. A área para a realização do estudo será a engenharia de projetos e obras. Esta, conta com 22 funcionários e os cargos que compõem são: engenheiro civil, engenheiro mecânico, engenheiro eletricista, mecânico, eletricista, auxiliar administrativo, mestre de obras, projetista, estagiário, aprendiz e supervisor. As principais atividades desenvolvidas pela área são: o planejamento, direção, organização e o controle dos projetos de obras da unidade.

4.2 Resultados

A fim de identificar e comparar os processos de gerenciamento de projetos em uma agroindústria, com o Guia PMBOK, aplicou-se um questionário a gerente de engenharia de projetos e obras da empresa, as questões foram elaboradas com base nas dez áreas de gerenciamento apresentadas no Guia PMBOK. De acordo com Guia, cada projeto enfrenta suas especificações, e isso pode significar que nem de todas as etapas descritas no Guia PMBOK, faz necessária. Assim gera a seguinte pergunta: Uma grande agroindústria faz uso das dez áreas apresentadas pelo Guia PMBOK, para a elaboração de seus projetos?

Este trabalho tem como objetivo identificar os processos de gerenciamento de projetos em uma agroindústria e realizar uma análise comparativa com as dez áreas de gerenciamento apresentados pelo Guia PMBOK (2013), as quais já apresentadas na revisão da literatura deste artigo.

No primeiro momento a gerente de engenharia de projetos e obras é questionada sobre a forma como ocorre a integração de um projeto e como é realizado o gerenciamento do mesmo. A entrevistada destaca que a integração é realizada através do gerente do projeto onde o mesmo deve estudar todo o projeto, passando necessidades civis para o responsável da civil fazer o levantamento de necessidade e custo e contratação e elétrica da mesma forma. Ao analisar, nota-se que os projetos realizados pela área de engenharia e obras da empresa fazem uso dos processos e atividades apontados pelo Guia PMBOK (2013), pois, é realizado a identificação, definição, combinação, unificação e coordenação de vários processos e atividades para garantir que todos os elementos dentro do projeto estejam devidamente coordenados e integrados.

Sobre os fatores que implicam na determinação do escopo de um projeto, a entrevistada aponta como sendo a necessidade de um problema para ser resolvido (seja ergonômico, de segurança, de qualidade, de eficiência, de crescimento, etc.); O conhecimento da área e fatores que envolvam a produção do local; e, ou a solução técnica adequada e ideal para a área, ambiente e problema. A área de engenharia determina a solução técnica ideal para solução dos problemas, e assim surge o escopo do projeto. O gerenciamento após aprovação do projeto é feito baseado no escopo definido previamente, onde se deve cumprir exatamente o mesmo. Caso no decorrer do caminho o escopo do projeto seja mudado, deve-se pedir uma alteração de escopo, para atender a nova necessidade. Nota-se que a forma como é gerenciado o escopo dos projetos da empresa, seguem as características apresentadas pelo PMBOK (2013), onde é organizado de forma que se tenha o controle das atividades, assegurando que seja realizado apenas as atividades necessárias, para que tenha sucesso ao realizar o projeto, e garantir que não gere aumento dos custos.

Para o gerenciamento do tempo de um projeto, é utilizado um cronograma, o qual faz uso das ferramentas, Excel e *Projet*, estes simulam todos os pacotes que devem ser contratados com tempo e sinalizando tempo para negociação, fabricação de equipamentos e previsão para instalação. O gerenciamento de tempo é um grande desafio para os gestores dos projetos da empresa, pois mesmo estabelecendo o escopo no planejamento do projeto ocorrem atrasos. Estes devido a diversos motivos, como: escopos mal definidos na elaboração do projeto, sendo necessário fazer o estudo posterior à aprovação; falta de quadro de pessoal para gerenciar o projeto; atraso em fabricação de equipamentos importados principalmente; e atrasos em definições quando se depende de outras áreas, ex.: P&D. Com base no Guia PMBOK (2013), o gerenciamento de tempo é importante para garantir a realização das atividades como planejado, para isso destaca a importância da utilização do cronograma. Nota-se que apesar da empresa utilizar o cronograma para o gerenciamento do tempo conforme indicado no Guia PMBOK, o mesmo não é efetivo, pois como relatado ocorrem frequentes atrasos na conclusão dos projetos.

Sobre o gerenciamento dos custos dos projetos realizados pela a empresa, a entrevistada apresenta que são gerenciados através do escopo definido via Planilha de Avaliação Econômica de Projetos (PAEP), ela busca comparar os custos de um projeto com os resultados que se pretende obter com ele, assim gerando qual a lucratividade do projeto, demonstrando valores como, índice de lucratividade, taxas de retorno e *payback* em meses, mostrando quanto um projeto é viável economicamente ou não. E está vai para a planilha de gerenciamento de custos, onde são realizados os processos de estimativas, orçamentos, financiamentos, gerenciamento e controle dos custos, de modo que o projeto possa ser terminado dentro do orçamento aprovado. Além disso, destaca como principal dificuldade a variação cambial e itens fora de escopo que são solicitados no decorrer do projeto. Destaca-se que, apesar de algumas dificuldades encontradas para assegurar o sucesso do gerenciamento dos custos nos projetos, a empresa faz uso dos métodos indicados pelo guia PMBOK.

Para a elaboração de um projeto é necessário que haja qualidade nas atividades realizadas durante o projeto, assim garantindo a qualidade no projeto final. Na empresa em estudo o gerenciamento da qualidade do projeto tem o apoio das partes interessadas (a produção), onde normalmente sinalizam o que precisa ser feito e o que foi reprovado pela qualidade. Isso é relatado através de lista de pendência e gerenciado juntamente com a documentação do projeto através de um painel eletrônico de acompanhamento utilizado pela engenharia. Ao observar o gerenciamento da qualidade realizado pela empresa, é possível identificar os métodos apresentados no Guia PMBOK (2013), onde destaca a relevância da qualidade nas atividades realizados durante um projeto e a melhoria contínua dos mesmos.

Na elaboração de um projeto há partes interessadas, as quais são todas as pessoas, grupos ou organizações que podem impactar ou podem ser impactadas pelo projeto. (PMI, 2013). Na empresa em estudo o gerenciamento das partes interessadas é realizado através de reuniões, onde é colocada a solução técnica adotada para tal projeto procurando a validação e acordo de todos. Caso tenham alguma solicitação de mudança, a mesma é estudada e aplicada. Das principais atividades a serem realizadas no gerenciamento das partes interessadas apontadas pelo Guia PMBOK (2013), nota-se que a empresa faz uso, pois a gerência do projeto salienta busca de relacionamento harmonioso com todos os interessados.

Para realizar a comunicação de um projeto na empresa, são realizadas reuniões mensais com a equipe do projeto de engenharia, produção, manutenção, segurança e ergonomia. Mesmo assim, são identificadas falhas graves de comunicação, principalmente em situações em que é necessário conhecimento específico de determinada atividade do projeto. De acordo com PMI (2013), o gerenciamento de comunicação tem como responsabilidade assegurar que as informações sobre o projeto sejam repassadas de forma eficiente. Mas ao analisar o depoimento da entrevistada, nota-se que apesar de existir a busca de uma comunicação ideal para o desenvolvimento das atividades necessárias para o projeto através de reuniões, o sistema adotado é falho, o que influencia diretamente no gerenciamento das demais áreas apresentadas.

No que se refere aos riscos, destacam-se o atraso da data de instalação, atraso no início do projeto, e a falta de recursos financeiros, principalmente quando é feito a aquisição de equipamentos importados, onde a variação cambial é inconstante. A empresa gerencia seus riscos através de cronogramas e planilhas de Excel aonde é gerenciado os investimentos financeiros. Conforme PMI (2013), o gerenciamento de riscos, é como gerenciar a incerteza, e por isso faz-se necessário o máximo de controle dos processos do projeto.

As aquisições de materiais para a realização de um projeto são gerenciadas através de um software, onde há uma pessoa na equipe responsável pelas compras de matérias e gerenciamento de tempo. Além disso, o gerente do projeto realiza o levantamento da necessidade de material necessário para cada serviço, fazendo uma lista do mesmo. A profissional responsável pelas compras busca os códigos de compra e lança no software,

acompanhando a criação de requisição, pedido, e prazo de chegada e mantendo o gerente do projeto informado. Quando é necessário antecipar algo, a mesma é informada e entra em contato com o fornecedor para realizar os trâmites de antecipação das compras. Ao analisar o gerenciamento de aquisições apresentado pela entrevistada é possível observar que a empresa realiza suas atividades de compra aos métodos proposto pelo PMBOK (2013), pois, a empresa gerencia o tempo e a quantidade de suas compras de acordo com o planejado para o projeto.

Para concluir, buscou-se identificar como é realizado o gerenciamento dos recursos humanos de um projeto. De acordo com a entrevistada a equipe gerencia vários projetos ao mesmo tempo. E estes estão divididos em equipes para projetos das aves, industrializados e áreas externas, onde constantemente estão iniciando e terminando projetos diferentes. A maior dificuldade encontrada para gerenciar os recursos humanos, está na intensa carga horária de trabalho para cada colaborador, gerando desgaste físico e emocional a equipe, o que requer habilidade do gestor. Contudo, nota-se que a empresa busca estabelecer os papéis e as responsabilidades a cada indivíduo, e investe no desenvolvimento de sua equipe, conforme métodos de gerenciamento de recursos humanos indicados no Guia PMBOK (2013).

Diante da entrevista realizada com a gerente de engenharia de projetos e obras da agroindústria, é possível observar que o setor em estudo faz uso das dez áreas de conhecimento apresentadas pelo o Guia PMBOK (2013), pois adotam um conjunto completo de conceitos, termos, e atividades que auxiliam no gerenciamento de seus projetos. No entanto, apesar da semelhança no seu fluxo de atividades na gestão de um projeto da empresa com o Guia PMBOK (2013), nota-se que a falta da descrição detalhada das etapas de cada atividade e a descrição de algumas ferramentas e técnicas contribuem para dificultar a boa performance no gerenciamento de algumas áreas. Como é o caso do gerenciamento da comunicação, que de acordo com a entrevistada, apesar de serem realizadas reuniões frequentes para detalhar o andamento do projeto, mesmo assim ocorrem falhas de comunicação, principalmente em assuntos mais específicos, interferindo no desenvolvimento dos projetos. Outro caso é o gerenciamento de recursos humanos, pois, além da demanda de projetos ser grande, tornando as atividades frequentes, as quais comprometem feriados e finais de semanas, a equipe é formada por diferente perfis profissionais, o que requer habilidade para gerenciar e garantir que as diferenças e dificuldades não interfiram no bom desenvolvimento do projeto. O gerenciamento do tempo, também é apontado pela entrevistada como uma das áreas que possuem dificuldades, pois relata atrasos frequentes nos projetos, principalmente pelo fato de ter ocorrido falhas no momento do planejamento, gerando a necessidade de revisar o projeto, o que demanda de maior tempo, além disso, a falta de quadro de pessoal para gerenciar o projeto, e quando depende de outras áreas; outra dificuldade encontrada pela gestora dos projetos é o gerenciamento de riscos, pois conforme seu depoimento, apesar de estar sempre acompanhando todas as oscilações do mercado em planilhas, gerenciar riscos é trabalhar na incerteza, tudo pode mudar, e é preciso ter habilidade para adaptar-se, principalmente no que se refere a tempo e investimento pré-determinados. E por fim, é possível observar no relato, sobre o gerenciamento dos custos, à necessidade de grande performance por parte do gestor, pois além de o grande de desafio de gerenciar os custos, devido à variação cambial na aquisição dos materiais, há aumento dos custos devido a mudança de escopo e do tempo para a conclusão do projeto. Além disso, quando ocorrem falhas nas atividades e nos processos, geram mudanças no projeto, e estas interferem no planejado das partes interessadas, o que compromete a harmonia com mesmos.

Portanto, apesar das dificuldades encontradas na empresa para gerenciar os projetos serem simples, acabam interferindo diretamente no sucesso do projeto e consumindo energia dos envolvidos e recursos financeiros. Uma boa indicação é consultar o Guia PMBOK, pois o mesmo detalha e descreve com uma linguagem simples cada processo e atividade a ser executada em um projeto, esclarece as responsabilidades de cada envolvido, estabelece padrões

e diretrizes para os processos de gerenciamento de projetos, além disso, exige que os praticantes demonstrem um compromisso com a conduta ética e profissional, transmitindo a obrigação do cumprimento das leis, regulamentos e das políticas organizacionais e profissionais, o que assegura uma boa performance no desenvolvimento do projeto e elimina as dificuldades apontadas pela gestora.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os projetos têm como objetivos, serem concluídos no prazo planejado, no orçamento pré-determinado, e seguir as especificações das partes interessadas. Os mesmos podem ser simples, ou serem complexos e representarem um desafio ao gestor do projeto. (KRAJEWESKI, RITZMAN E MALHOTRA, 2009)

Para auxiliar ao gestor do projeto, neste desafio o PMI, elaborou o Guia PMBOK, que descreve detalhadamente os cinco processos necessários para o gerenciamento de projetos, os quais são: iniciação; planejamento; execução; monitoramento e controle, e encerramento. Estes processos são associados a dez áreas de conhecimento, que estão classificadas em: integração, escopo, tempo, custos, qualidade, partes interessadas, comunicação, riscos, aquisições, e recursos humanos.

Este estudo teve como objetivo identificar com a aplicação de um questionário quais são os processos e atividade adotados por uma grande agroindústria na elaboração de seus projetos, e compará-los com as o desenvolvimento dos processos de gerenciamento de projetos elaborados pelo Guia PMBOK (2013).

Ao analisar a entrevista realizada com a gerente de engenharia de projetos e obras da agroindústria, verificou-se que o método adotado pela empresa para gerenciar seus projetos, contemplam informações que são explanadas nas dez áreas de conhecimento apresentadas pelo Guia PMBOK. Porém, como já apresentado na análise individual de cada área, a empresa aponta algumas dificuldades no desenvolvimento de suas atividades, como a falha de comunicação, ao quadro de recursos humanos, os riscos de oscilações constantes de mercado, atrasos na conclusão dos projetos, e, conseqüentemente desvios no orçamento.

Apesar de a empresa ter de associar seus projetos às dez áreas de conhecimento do Guia, sugere-se que a empresa tome posse do guia do Guia PMBOK, para desenvolvimento das atividades e processos necessários dos seus projetos, pois a empresa deve esclarecer, e descrever minuciosamente todas as etapas das atividades a serem desenvolvidas em um projeto, assim as falhas e dificuldades encontradas durante a elaboração de um projeto tendem a minimizar, e garantir o sucesso do projeto. Além disso, a empresa trabalha com demanda elevada de projetos, a falta de sucesso na conclusão de um, pode interferir no projeto subsequente, causando maiores transtornos os envolvidos e elevando os custos.

REFERÊNCIAS

ABPA - Associação Brasileira Proteína Animal. Mercado Mundial. Disponível em: <http://abpa-br.com.br/setores/avicultura/mercado-mundial>. Acesso em fevereiro de 2017.

ALMEIDA; Norberto de Oliveira; FARIAS FILHO; José Rodrigues. **Definindo sucesso em Projetos**. São Paulo – SP, 2010.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ISO 10006: Sistema de gestão de qualidade** - Diretrizes para a gestão da qualidade em empreendimentos documentação de sistema de gestão da qualidade. Rio de Janeiro, 2000.

BAUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

BNDES – Banco nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Relatório Setorial – Avicultura. Rio de Janeiro: BNDES, 1995. Disponível em http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/rsfrango.pdf. Acesso em: 6 de fevereiro de 2017.

BRFoods indústria alimentícia. Disponível em: <<http://www.brf-br.com/paginas.cfm?area=0&sub=27>>. Acesso em 20 de fevereiro de 2017.

COSTA, Luciano de Souza; GARCIA, Luis Alberto Ferreira; BRENE, Paulo Rogério Alves Brene. A indústria de frango de corte no mundo e no Brasil e a participação da indústria avícola paranaense neste complexo. **Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 14, n. 27, p. 319-341, 2015.

DINSMORE, C., CAVALIERI, A. **Como se Tornar um Profissional em Gerenciamento de Projetos**: Livro-Base de “Preparação para Certificação PMP - Project Management Professional”. Rio de Janeiro: QualityMark, 2003.

DMITRUK, Hilda Beatriz. **Cadernos Metodológicos: Diretrizes do trabalho científico**. 6ª Ed. Chapecó, 2004

EDER, Samuel et al. **Caracterizando a abordagem de gestão em projetos complexos**, Bento Gonçalves, out., 2012.

FAO - Food and Agriculture Organization. Disponível em: <<http://www.fao.org/docrep/007/x3996p/x3996p0s.htm#TopOfPage>>. Acesso em fevereiro de 2017.

GARCIA, L. A. F. **Economias de escala na produção de frangos de corte no Brasil**. (Tese de Doutorado) Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz. Piracicaba. 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

GUERRA, Sarah de Rezende et al. **Metodologias de Gestão de Projetos de Inovação**: Uma Análise Bibliométrica sobre a Produção Científica Relacionada. *Revista Administração em Diálogo*, São Paulo, v. 18, n. 3, p.119-138, out. /nov. /dez. 2016.

KRAJEWSKI, Lee; RITZMAN, Larry; MALHOTRA, Manoj. **Administração de produção e operações**. 8ª ed. São Paulo: Editora Afiliada, 2009.

MACHADO JUNIOR, Celso; MAZZALI, Leonel; PALMISANO, Ângelo. Gestão de projetos de inovação: o caso de uma empresa líder do setor de eletrodomésticos. **Revista de Administração e Inovação**. São Paulo, v. 12, n.3 p. 288-309, 2015.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARQUES JUNIOR, Luiz José; PLONSKI, Guilherme Ary. Gestão de projetos em empresas no Brasil: abordagem “tamanho único”? **Gestão & Produção**, São Paulo, v.18, n.1, p.1-12, 2011.

OLISZESKI; Carlos Alessandro Neiverth; COLMENERO, João Carlos; SANTOS JUNIOR, Guataçara. **Gerenciamento de riscos e gestão de projetos agroindustriais através de redes de petri**. São Carlos - SP, Brasil, 2010.

Project Management Institute. **Guia PMBOK**: Um guia do conhecimento em gerenciamento de projetos. 2013.

ZANELLA, Cleunice; LEITE, André Luís da Silva. A inovação na cadeia produtiva de aves: um estudo de caso em uma agroindústria do estado de Santa Catarina. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 18, n. 2, p. 186-201, 2016.

DIVULGAÇÃO DE ACIDENTES AMBIENTAIS NO BRASIL: UMA ANÁLISE A PARTIR DE NOTÍCIAS DE JORNAIS DE GRANDE CIRCULAÇÃO

Luiza Marques Borges

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Catarina
lu_2009_4@hotmail.com

Janaína da Silva Ferreira

Mestranda em Ciências Contábeis
Bolsista da Fapesc com apoio da Capes - Universidade Federal de Santa Catarina
janix_17@msn.com

Suliani Rover

Doutora em Controladoria e Contabilidade
Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
sulianirover@gmail.com

RESUMO

A pesquisa tem por objetivo analisar como as empresas que causaram danos ambientais noticiados em jornais de grande circulação divulgam suas informações ambientais. Para isso, foram selecionadas empresas por meio de notícias relacionadas a esses acidentes publicadas nos jornais Folha de São Paulo e Valor Econômico. Das 1.180 notícias verificadas entre os anos de 2000 a 2015, 1.027 compuseram a amostra final. A divulgação das questões ambientais pelas empresas foi apurada através das Demonstrações Financeiras Padronizadas, Notas Explicativas, Relatórios de Sustentabilidade, Balanço Social, Formulário de Referência, Relato Integrado e Relatório da Administração. O estudo classifica-se como descritivo e qualitativo. Inicialmente, a amostra compreendia treze empresas, contudo, dada as limitações de acesso aos relatórios das empresas, a amostra final resultou em seis empresas, sendo elas: Cemig, Chevron Corporation, Petrobras Transpetro, Petróleo Brasileiro, Samarco Mineração e Ultracargo (Grupo Ultra). Dos resultados, percebeu-se que a maioria das empresas não divulga de forma clara e completa suas informações relacionados aos acidentes ambientais. As informações contidas nas notícias dos jornais não apresentaram contrapartida nos relatórios, como por exemplo, os valores dos acidentes ambientais mencionados nas notícias. Observou-se que exceto pela empresa Samarco, as demais companhias não apresentaram informações contundentes dos danos ambientais, limitando-se a citá-los ou divulgando informações positivas sobre a empresa, apesar de naquele ano ter ocorrido o acidente. O artigo contribui ao verificar o posicionamento das empresas em relação à opinião dos *stakeholders*.

Palavras-chave: Impactos Ambientais; Acidentes; Multas Ambientais; *Disclosure*.

1 INTRODUÇÃO

As notícias veiculadas sobre a exploração de recursos naturais e de desastres ambientais não ocorrem somente pelos canais formais da empresa, mas também por jornais de grande circulação que buscam reportar aos *stakeholders* os conteúdos que influenciam a maneira da sociedade conduzir suas atividades, sejam necessidades fisiológicas ou financeiras. Assis, Braz e Santos (2011) reforçam que a preservação do meio ambiente é fundamental para a continuidade do planeta e, logo, há preocupação em relação à exploração dos recursos naturais

e do uso da tecnologia de forma indiscriminada, surgindo a necessidade de conscientizar a população sobre os impactos ambientais. Já as companhias, a partir das exigências de seus clientes, investidores, entre outros, tem buscado fornecer informações íntegras e relevantes.

Estas exigências relacionadas às questões ambientais passaram a compor a estratégia da empresa (MARTÍNEZ ALIER, 1998), que Gray e Bebbington (2001) traduzem como sendo motivados pela pressão dos *stakeholders* sobre como as companhias utilizam os recursos naturais e de como estes fatos são informados. Assim, Ribeiro (2012) relata que além de ser atuante quanto às medidas ambientais, as empresas têm que divulgá-las, de modo que os *stakeholders* possam fiscalizar suas atitudes, no qual Gray et al. (1995) descreve como prestação de contas por meio do *disclosure* ambiental. Ribeiro (2012) enfatiza que os eventos sociais e ambientais são pouco relevantes nas demonstrações financeiras, desta forma, a contabilidade têm buscado outros meios de divulgação.

Esta contextualização permite verificar os avanços quanto à divulgação de informações ambientais por parte das empresas, dado seu interesse em manter uma boa relação com seus *stakeholders*. Entretanto, parte desse incentivo surgiu motivada pelas notícias veiculadas nos jornais de grande circulação que tornam comum à sociedade, fatos que embora estivessem disponíveis, não eram acessados por todos os usuários, atingindo um maior número de pessoas, e desta forma, tornando públicos os impactos provocados pelas empresas no meio ambiente. Moreira (2007) afirma que os jornais transformam dados em notícias, e assim selecionam o que deve ser conhecimento da coletividade. Neste afã, as notícias são influenciadas por fatores econômicos, ideológicos e culturais, mas sempre abordando notícias em que os fatos sejam interessantes. Cottle (2009) reforça que as notícias regionais, nacionais e contra notícias são formuladas a partir de impactos.

Dada uma geração conectada ao ambiente tecnológico, as notícias veiculadas *online* tornam-se alvo de discussões entre os *stakeholders*. Artigos internacionais têm analisado sobre o comportamento da mídia em relação aos desastres ambientais e os impactos desta informação nos expectadores (LOWE, MORRISON, 1984; SOD, STOCKDALE, ROGERS, 1987; GREENBERG et al., 1989; NEWHAGEN, NASS, 1989; MAZUR, LEE, 1993; PLOUGHMAN, 1995; BIRKLAND, 1998; WAKEIELD, ELLIOTT, 2003; MAJOR, ATWOOD, 2004; KAHN, 2007; COTTLE, 2009; HOUSTON, PFEFFERBAUM, ROSENHOLTZ, 2012). No âmbito nacional, tais perspectivas foram analisadas por Bonfiglioli (2005), Martins (2012), Pozobon e Miranda (2012) e Nascimento e Gomes (2014). Este estudo avança em direção a pesquisa de Aerts e Cormier (2009) que verificaram o impacto das divulgações ambientais nos relatórios anuais. Esta pesquisa pretende analisar tais anseios na perspectiva nacional.

A partir das notícias veiculadas pelos jornais sobre as questões ambientais, surge a curiosidade de como as empresas brasileiras apresentam estas informações nos relatórios e demonstrações contábeis. Ainda que ferramentas e estratégias possam existir para mitigar desastres ambientais e uso inadequado dos recursos naturais, acidentes podem acontecer, e há necessidade de conhecer o posicionamento das empresas frente a situações como esta. Desta forma, a presente pesquisa busca responder: Como as empresas que causaram danos ambientais noticiados em jornais de grande circulação preparam as demonstrações contábeis e relatórios a fim de divulgarem estas informações? O objetivo geral do artigo é analisar como as empresas que causaram impactos ambientais noticiados em jornal de grande circulação divulgam suas informações ambientais.

Em uma análise feita por Mendes (2012), foi relatado que o valor das ações não era afetado em casos de acidentes ambientais ocorridos, baseado na volatilidade das ações para verificar os efeitos. Por outro lado, Bertoli e Ribeiro (2006) ressaltam a importância do *disclosure* nos relatórios e demonstrações, visto que os eventos ambientais podem impactar a

situação econômica e financeira da companhia, o que comprometeria sua imagem perante o investidor. Bremenkamp, Almeida e Pereira (2011) tiveram limitações em sua pesquisa a fim de encontrar informações sobre eventos ambientais nos relatórios da Petrobrás. Apesar de os acidentes ambientais serem amplamente divulgados, seus relatórios apresentavam informações pouco relevantes e incompletas. Assim, a presente pesquisa pretende abranger esta análise para outros desastres ambientais e o reporte das empresas sobre tal tema.

O assunto é amplamente discutido possuindo relevância social e acadêmica. Em relação aos fatores sociais alega-se o *disclosure* como ferramenta de boa gestão ambiental, sendo a mídia um canal de comunicação importante na disseminação de informações, aqui ressaltado às questões relativas ao meio ambiente. Já na área acadêmica, refere-se a busca por conteúdo que possa explicar a relação das empresas e práticas ambientais. De modo geral, a contabilidade procura minimizar que itens não obrigatórios possam ser omitidos, de modo que as informações sejam completas, relevantes e tempestivas.

Esta pesquisa contempla ainda as seções: referencial teórico, procedimentos metodológicos, análise dos resultados, considerações finais e referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os desastres ou acidentes ambientais estão relacionados a passivos ambientais, que Assis, Braz e Santos (2011, p. 15) definem como sendo “todo gasto, investimento, desembolso com que a empresa tem que arcar para preservar a natureza ou reverter os prejuízos causados à mesma, quer seja por multa ou outro tipo de penalidade”. Desta forma é composto por todas as obrigações relacionadas ao meio ambiente, para sua preservação e/ou restauração, sendo que a composição de uma provisão deve atender as premissas da contabilidade financeira, seja a curto ou longo prazo (BRONDANI; ROSSATO; TRINDADE, 2004).

Gadino et al. (2012) afirmam que a adoção de gestão ambiental é utilizada pelas empresas para fins de estratégia e avaliação do passivo ambiental, motivando-as ao serem destacadas das demais empresas. Contudo, tal posição reflete na maior responsabilização dessas empresas e o surgimento de dificuldades na solução de problemas das questões ambientais. Assis, Braz e Santos (2011) explicam que dado este esforço das empresas em atender às expectativas de seus *stakeholders* nas questões ambientais, o *disclosure* torna-se a próxima etapa do processo de interação entre as companhias e o meio ambiente, ainda que não possuam normas que obriguem a divulgação de informações ambientais. Estas divulgações, de acordo com Ferreira et al. (2016) são utilizadas como estratégia e vantagem competitiva.

De acordo com Reis, Nogueira e Tarifa (2011) independentemente da atividade econômica, as empresas podem gerar impactos de efeitos cumulativos, tanto de forma direta como indireta. Por isso, dependendo do impacto causado, pode instigar os gestores a divulgar ou omitir determinadas informações a respeito do mesmo, afetando as informações publicadas nos relatórios. Para Pereira (2007, p.322) “a sociedade caminha para o princípio do poluidor-pagador, a empresa poluidora pode ser alvo de multas ou processos judiciais e ter mais dificuldades na obtenção de crédito”. Segundo o site El País (2015), menos de 3% das multas ambientais aplicadas no Brasil são pagas. Isso ocorre devido aos variados recursos judiciais que acabam favorecendo que a empresa possa recorrer dentro do próprio Instituto Brasileiro de Meio Ambiente (IBAMA), além da baixa quantidade de autoridades que possam dar continuidade à ação administrativa. Assim como Merena e Geraque (2015) noticiam que infratores ambientais pagam 8,7% das multas aplicadas pelo IBAMA.

Nos Estados Unidos, por exemplo, o desempenho ambiental é bastante relevante, decorrente das rigorosas legislações, obrigando boa parte das empresas a criarem projetos voltados ao meio ambiente, além de demandarem relatórios ambientais padronizados (WISEMAN, 1982). Henri e Jounault (2010) explicam que isto decorre de os impactos

ambientais influenciarem a imagem corporativa da empresa, pois quando as empresas atendem as práticas exigidas tanto na contabilidade como legislação, são vistas de forma positiva.

No contexto nacional, além das demonstrações contábeis que Martins et al. (2013) dizem que servem para informar a situação financeira e econômica da empresa durante seu exercício social, sugere-se que as empresas elaborem o balanço ambiental, pois informa sobre a postura da empresa em relação aos gastos, investimentos e passivos ambientais, visto que as empresas estão continuamente sendo exigidas sobre sua política em relação ao meio ambiente, mesmo com a não obrigatoriedade. Ferreira et al. (2016) observaram que as empresas de alto impacto ambiental são as que mais divulgam informações financeiras ambientais, podendo isto ser provocado por esta vigília e regulamentações mais específicas para este tipo de atividade.

Desta forma, compreende-se a influência dos meios de comunicação na sociedade sobre a reputação da entidade e assim, em seu desempenho no mercado de ações. Assim, surgiu o Relato Integrado. Planejado pelo *International Integrated Reporting Council* (IIRC) que possui como proposta a complementação dos relatórios financeiros, ela demonstra as informações de forma mais dinâmica e com visão para o futuro (KASSAI; CARVALHO, 2013).

Logo, além da elaboração de relatórios e demonstrações obrigatórias, é recomendável que outros sejam realizados para mostrar a conjuntura da empresa no âmbito econômico, social e ambiental. As notícias veiculadas pela mídia não estão contempladas no arcabouço supracitado. Porém, este tipo de informação é de fácil acesso aos *stakeholders* e podem incentivar a comparação entre o que é divulgado na mídia e as informações apresentadas pelas empresas em seus relatórios.

Aerts e Cormier (2009) utilizaram uma medida direta de legitimidade ambiental para explorar o impacto das divulgações ambientais nos relatórios anuais e em notícias na mídia como instrumentos de legitimação. Os resultados apontam que a legitimidade ambiental é significativa e positivamente afetada pela qualidade dos segmentos econômicos com base nos relatórios anuais de divulgações ambientais e pelas notícias reativas da imprensa, mas não pelos comunicados de imprensa proativos. Além disso, os resultados sugerem que os períodos em que a legitimidade ambiental é negativa, estão mais associados às notícias da imprensa do que aos relatórios anuais.

Outros estudos não direcionam seus esforços na comparação entre notícias de informações ambientais e relatórios contábeis ou de sustentabilidade, porém, mostram como a mídia influencia no comportamento de seus expectadores/leitores. Birkland (1998) percebeu que os desastres ambientais costumam atrair a atenção pública generalizada, diferentemente dos problemas que requerem a agregação e interpretação dos dados estatísticos, tais como a destruição do ozônio. Por concentrar o risco em um evento, as provas dos danos causados são perceptíveis no desastre ambiental. Já os outros eventos de implicações ambientais precisam de uma quantidade considerável de provas e análises acumuladas. Quando os acidentes ambientais são expostos na televisão, as imagens transmitidas comovem a população, políticos e demais setores da sociedade que percebem que algo está errado e que se deve fazer algo a respeito.

Greenberg et al. (1989) apontam que os principais expectadores de notícias ambientais na televisão são os cidadãos, o governo e os funcionários corporativos. Os autores relatam que estas notícias não passam pelo crivo de peritos para não complicá-las. Ainda, a cobertura dessas notícias retratadas na televisão é baixa comparando com a cobertura de acidentes aéreos. Todavia, as mortes de cancos causados ambientalmente superam as mortes por acidentes de avião. O desequilíbrio entre risco e cobertura não é surpreendente. Os meios de comunicação não são tendenciosos contra histórias de risco ambiental; entretanto, eles favorecem notícias dramáticas.

A partir dos estudos depreende-se que talvez haja diferença entre o que a imprensa divulga, ou na intensidade que divulga e como estas informações são apresentadas pelas

empresas. Outro ponto a ser considerado é o destaque para algumas notícias em detrimento de outras, importância atribuída pela imprensa.

No Brasil, ainda há espaço para estudos comparando as informações contábeis apresentadas pelas empresas e notícias de jornal, como fizeram Murcia e Borba (2005) que buscaram verificar a confiabilidade e utilidade dos relatórios contábeis ao estudarem o tema fraudes; para tanto, quantificaram os artigos relacionados com o tema sob a ótica acadêmica e não acadêmica. Os artigos acadêmicos foram listados a partir das principais revistas de contabilidade e auditoria no âmbito nacional e internacional. Já as notícias, foram provenientes dos jornais econômicos *Gazeta Mercantil* e *Valor econômico*. Os resultados mostram que apesar de amplas discussões nos jornais econômicos e revistas internacionais, nas revistas nacionais o tema é pouco discutido.

Este estudo pretende analisar como as empresas que causaram impactos ambientais noticiados em jornal de grande circulação divulgam suas informações ambientais. A próxima seção apresenta os procedimentos metodológicos que informam como a pesquisa pretende alcançar o objetivo da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A tipologia de pesquisa empregada quanto aos objetivos é descritiva; quanto aos procedimentos, pesquisa documental e empirista; e quanto à abordagem do problema, trata-se de pesquisa qualitativa. Para atingir o objetivo desta pesquisa, iniciou-se o processo pela delimitação da amostra. A população refere-se a todas as notícias de todos os jornais na versão *online* veiculadas, as quais aparecem no site de busca *Google*. Foram utilizados termos referentes aos desastres ambientais para delimitar os jornais em que este tipo de notícia possuía mais evidência, sendo constatado que os jornais de grande circulação “*Folha de São Paulo*” e “*Valor Econômico*” atendiam esta demanda.

Os dois jornais pertencem a um dos principais conglomerados de mídia do país, o Grupo *Folha*, o qual controla o jornal de maior circulação e influência (*Folha de São Paulo*) e o site de notícias com mais audiência (*Folha.com*). Sua história iniciou-se em 1921, sendo um jornal voltado para a classe média urbana. A *Folha de São Paulo* surgiu da junção dos jornais “*Folha da Noite*”, “*Folha da Manhã*” e “*Folha da Tarde*” em 1960. O grupo publica ainda o “*Valor Econômico*”, lançado no ano 2000 em associação com as Organizações Globo, sendo criado já com sua versão *web* (FOLHA DE SÃO PAULO, 2017).

Após delimitar os jornais eletrônicos participantes, iniciou-se o processo de busca de notícias em tais sites, sendo as palavras chaves utilizadas: acidentes ambientais, impactos ambientais, desastres ambientais, acidente vazamentos, meio ambiente, multas ambientais, multas ambientais e acidentes, passivo ambiental, contingências meio ambiente, vazamento óleo, danos ambientais, e projetos ambientais. Durante o levantamento das notícias nos *sites*, percebeu-se maior incidência a partir do ano de 2000, mesmo no jornal *Folha de São Paulo* que é um jornal considerado antigo. Essa conexão foi realizada com base em duas situações: a primeira relacionada aos acidentes Baía de Guanabara (RJ) e Araucária (PR) que ocorreram no ano de 2000 em janeiro e julho, respectivamente. E segundo: a sanção da Lei 10.165 de 27 de dezembro de 2000, que altera a Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências.

As notícias selecionadas estavam entre as divulgadas uma ou mais vezes a partir do ano de 2000, data em que se observou o início de maior volume de notícias sobre as questões ambientais, delimitando as empresas que tiveram maior repercussão dentre todas da população.

O período delimitado para a busca foram os anos de 2000 a 2015, sendo que a coleta de dados ocorreu no período de dezembro/2016 a fevereiro/2017. O Quadro 1 apresenta os acidentes ambientais provocados pelas empresas encontradas, além do ano e local do evento.

Quadro 1 – Empresas encontradas e acidentes ambientais no período

Ano	Local	Empresa	Ocorrência
2000	Baía de Guanabara (RJ)	Petróleo Brasileiro S.A.	Vazamento de óleo na Baía de Guanabara, contaminando parte do mangue nos arredores.
	Araucária (PR)		Vazamento de óleo atingindo os Rios Barigui e Iguaçu.
2003	Cataguases (MG)	Indústria Cataguases de Papel Ltda.	Rompimento de barragem de celulose, atingindo os Rios Pomba e Paraíba do Sul.
2004	Porto de Paranaguá (PR)	Cattalini Terminais Marítimos S.A.	Vazamento de óleo na Baía de Paranaguá, em decorrência de uma explosão em um navio.
2005	Manaus (AM)	JF Oliveira Navegação Ltda.	Mancha de óleo no Rio Negro, devido a um rebocador naufragado.
2006	Porto de Paranaguá (PR)	Cattalini Terminais Marítimos S.A.	Rompimento de tubulação causando vazamento de óleo de soja no mar.
2007	Jaguara (MG)	Cemig S.A.	Impacto ambiental acarretando na morte de peixes no Rio São Francisco.
	Miraí (MG)	Rio Pomba Cataguases Ltda.	Rompimento de barragem, causando alagamento nas cidades no entorno.
2011	Bacia de Campos (RJ)	Chevron Corp.	Vazamento de óleo na Bacia de Campos, decorrente da demasiada pressão aplicada ao perfurar os poços pelo excesso de pressão aplicada nos poços.
	Curitiba (PR)	Grupo Lwart	Vazamento de óleo atingindo o Rio Atuba.
2012	Tramandaí (RS)	Petrobras Transporte S.A- Transpetro	Mancha de óleo na praia de Tramandaí, por conta de um descarregamento em um navio.
2013	Rio Moji Guaçu (MG)	Usina Santa Rita S.A. Açúcar e Álcool	Rompimento de contenção, contaminando parte do Rio Moji Guaçu e provocando morte de peixes.
	São Paulo (SP)	USP Leste	Contaminação no solo em terreno no campus.
2015	Santos (SP)	Ultracargo	Incêndio que emitiu efluentes gasosos na atmosfera e efluentes líquidos nas redondezas.
	Mariana (MG)	Samarco Mineração S.A	Rompimento de barragem, atingindo centenas de residências com lama e rejeitos sólidos.

Fonte:elaborado com base no Jornal Folha de São Paulo e Valor Econômico (2017).

Após seleção das 13 empresas a partir dos acidentes encontrados, foi necessário excluir parte delas por inacessibilidade de informações e relatórios necessários ao estudo, tais como, Demonstrações Financeiras Padronizadas, Notas Explicativas, Relatórios de Sustentabilidade, Balanço Social, Formulário de Referência, Relato Integrado e Relatório da Administração, documentos alguns exigidos pela Comissão de Valores Mobiliários para Companhias abertas. Para que não fossem excluídas de imediato as empresas de capital fechado, foram consultados os sites das empresas para verificar se disponibilizavam estes relatórios, mesmo não sendo obrigatória sua divulgação.

Dentre as empresas da amostra, nove possuem capital fechado, sendo elas: Cattalini Terminais Marítimos Ltda.; Grupo Lwart; Indústria Cataguases de Papel Ltda.; JF Oliveira Navegação Ltda.; Rio Pomba Cataguases Ltda.; Samarco Mineração S.A; Ultracargo (Grupo Ultra); Usina Santa Rita S.A. Açúcar e Álcool e USP Leste. Destas, as empresas Samarco Mineração S.A e Ultracargo (Grupo Ultra) apresentaram informações para a análise desta pesquisa. Quanto aos relatórios, no ano dos acidentes listados no Quadro 1, nenhuma das empresas apresentou Relato Integrado. O Relatório de Sustentabilidade foi apresentado pela Cemig, Petrobrás Transpetro e Petróleo Brasileiro. O Balanço Social foi divulgado pela Cemig, Petróleo Brasileiro e Ultracargo. Todas as empresas apresentaram as Demonstrações

Financeiras Padronizadas. O Formulário de Referência foi disponibilizado pela Cemig e Ultracargo e o Relatório de Administração só não foi apresentado pela Petrobrás Transpetro.

Para comparar o teor das notícias com as informações divulgadas pelas empresas, elaborou-se uma métrica sobre os aspectos a serem analisados em cada relatório, apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 – Relatórios e aspectos a serem analisados

Relatórios/ Modelos		Aspectos a serem analisados	
Balanço Social e Relatórios de Sustentabilidade	IBASE	Indicadores ambientais, informações quanto ao exercício da cidadania empresarial e outros.	
	GRI	Indicadores ambientais para fins de desempenho, aspectos divididos em categorias relacionadas ao meio ambiente, entre outros.	
	Instituto Ethos	Indicadores de Dimensão Ambiental	
Demonstrações Financeiras Padronizadas	Balanço Patrimonial	Ativo Ambiental	Receitas ambientais, investimentos em empresas no ramo ambiental, bens e gastos relacionados à “tecnologia limpa”, provisões, entre outros.
		Passivo Ambiental	Obrigações ambientais, despesas, custos e eventuais multas/ indenizações ambientais, bem como provisões e contingências.
	Demonstração do Resultado do Exercício	Receitas Ambientais	Venda de produtos ou prestação de serviços relacionados à gestão ambiental.
		Despesas Ambientais	Gastos oriundos da produção de receitas, recuperação de danos, preservação ambiental, auditorias, multas/ indenizações, compra imobilizado, entre outros.
		Custos Ambientais	Custos relacionados à prevenção, inspeção, falhas internas e externas, entre outros.
	Notas Explicativas	Complemento de informações relevantes às contas do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício.	
Formulário de Referência	Informações de riscos ligados à atividade da entidade.		
Relato Integrado	Indicadores ambientais, práticas de governança e estratégias ligadas à sustentabilidade e o meio ambiente.		
Relatório da Administração	Informações referentes ao desenvolvimento sustentável, políticas ambientais incluídas na empresa, entre outros.		

Fonte: elaborado com base em Costa (2012), GRI (2017), Guia Relações com Investidores (2017), IBASE (2017), Kassai, Carvalho (2013), Instituto Ethos (2017).

A próxima seção discorrerá sobre os resultados da pesquisa contemplando as empresas que atenderam aos requisitos pré-definidos, sendo elas: Cemig S.A.; Chevron Corporation; Petrobras Transporte S.A – Transpetro; Petróleo Brasileiro S.A.; Samarco Mineração S.A e Ultracargo (Grupo Ultra).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para obter um panorama geral das notícias encontradas, apresenta-se o Quadro 3, onde está relatado a repercussão de notícias dos acidentes nos anos da pesquisa. Destas, foram selecionadas para discussão as que possuíam relatórios divulgados: Cemig S.A.; Chevron Corporation; Petrobras Transporte S.A – Transpetro; Petróleo Brasileiro S.A.; Samarco Mineração S.A e Ultracargo (Grupo Ultra).

O total de notícias tabuladas foram 1.180, sendo 355 verificadas no jornal Valor Econômico e 825 na Folha de São Paulo. Além disso, nota-se que os acidentes mais noticiados são Bacia de Campos (RJ), Mariana (MG), Baía de Guanabara (RJ) e Araucária (PR) que representam cerca de 80% de todas as notícias veiculadas no período de 2000 a 2015, destes, cerca de 33% foram localizadas no Valor econômico e 67% na Folha de São Paulo. Observa-

se no Quadro 3 que a maior concentração de notícias está no ano em que o acidente ocorreu. Nota-se que o acidente de Mariana (MG) é o segundo mais mencionado nas notícias, porém há a limitação do tempo, pois o acidente ocorreu em 2015, e neste caso não há monitoramento das notícias a este respeito, podendo futuramente em outras pesquisas em que o período de análise seja maior, perceber que seja o mais comentado dos últimos anos.

Os títulos das notícias chamam a atenção dos *stakeholders* no geral. Algumas delas: “Petrobras irá recorrer da multa imposta pelo Estado por causa de vazamento”; “Vazamento de 4 milhões de litros de óleo no Paraná deixa mancha de 10 km”; “Greenpeace critica indústria e governo de MG por vazamento tóxico”; “Poluição na Amazônia: Óleo vaza de barco e polui Rio Negro”; “Tubulação rompe e 2 toneladas de óleo de soja vazam para o mar”; “Sete toneladas de peixes morrem em Usina”; “Multa de R\$ 75 mi é utopia, diz mineradora”; “Usina Santa Rita deve recuperar área afetada por vazamento”; “Contaminação de terreno na USP Leste faz professores decretarem greve”; “Samarco descumprir prazo e será multada em R\$ 1 milhão por dia”.

Quanto aos valores de cada evento, não foi possível comparar o valor mencionado na notícia com o valor divulgado efetivamente nos relatórios da empresa. A transparência das informações sobre os acidentes, desastres, multas entre outras neste quesito ficou comprometida. As empresas normalmente evidenciam o valor em um montante, impossibilitando o leitor a diferenciar a quantia referente a determinado evento.

As notícias sobre o acidente da Baía de Guanabara (RJ) provocado pela empresa Petróleo Brasileiro inferiram os custos do acidente entre R\$50 milhões e pouco mais de R\$1 bilhão; o acidente de Araucária (PR) da mesma empresa ficou em torno de R\$168 milhões a R\$150 milhões, e em nota divulgada relatou que a multa fora estipulada em R\$168 milhões, porém a multa máxima que pode ser exigida é de R\$50 milhões pelo IBAMA. O acidente de Cataguases (MG) da empresa Indústria Cataguases de Papel Ltda. citou R\$50 milhões. Para o acidente ocorrido em Jaguará (MG), da empresa Rio Pomba Cataguases Ltda. foi divulgado custos de R\$10 milhões a R\$75 milhões. No acidente em Mirai (MG) da Chevron Corp., as notícias veicularam valores entre R\$35 milhões a 311 milhões, e em notas explicou-se que a empresa realizou acordo para pagar R\$95 milhões referente a multa, de modo a evitar ação judicial que poderia chegar a R\$40 bilhões. A empresa obteve 30% de desconto, sendo efetuado pagamento de 35 milhões de multa à ANP. OIBAMA também autuou a empresa em R\$50 milhões. No evento de Curitiba (PR), da Petrobras Transporte S.A- Transpetro, os custos estimados foram de R\$2,9 milhões. No ocorrido em São Paulo (SP), da empresa Ultracargo, as notícias disseram que os valores foram de R\$22 milhões a R\$22, 5 milhões e por fim, as notícias sobre o acidente em Mariana (MG) provocado pela empresa Samarco Mineração S.A divulgou custos entre R\$33 milhões e R\$20 bilhões.

Quadro 3 - Repercussão de notícias dos acidentes nos anos da pesquisa

Empresa	Acidente	Ano do acidente	NOTÍCIA VEÍCULADA NOS ANOS																														T		
			2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014			2015	
			V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F	V	F		V	F
A	1	2000	80	113	10	38	1	8	0	5	0	0	0	2	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	263	
A	2	2000	20	79	17	15	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	1	135	
B	3	2003							3	27	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	31	
C	4	2004									1	9	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11	
D	5	2005											1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	
C	4	2006													0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	
E	6	2007															0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	
F	7	2007															2	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	37	
G	8	2011																							78	118	20	51	2	4	0	2	0	0	275
H	9	2011																							0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
I	10	2012																									1	2	0	1	0	1	0	0	5
J	11	2013																											1	4	0	0	1	2	8
K	12	2013																											2	39	1	19	0	0	61
L	13	2015																															32	46	78
M	14	2015																															82	188	270

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Legenda: Jornais: V: Valor Econômico; F: Folha de São Paulo.

Empresas: (A)Petróleo Brasileiro S.A.; (B) Indústria Cataguases de Papel Ltda.; (C) Cattalini Terminais Marítimos S.A.; (D) JF Oliveira Navegação Ltda.; (E) Cemig S.A.; (F) Rio Pomba Cataguases Ltda.; (G) Chevron Corp.; (H) Grupo Lwart; (I) Petrobras Transporte S.A- Transpetro; (J) Usina Santa Rita S.A. Açúcar e Álcool; (K) USP Leste; (L) Ultracargo; (M) Samarco Mineração S.A.

Acidentes: (1) Baía de Guanabara (RJ); (2) Araucária (PR); (3) Cataguases (MG); (4) Porto de Paranaguá (PR) - 2004; (5) Manaus (AM); (6) Porto de Paranaguá (PR) - 2006; (7) Jaguará (MG); (8) Mirai (MG); (9) Bacia de Campos (RJ); (10) Curitiba (PR); (11) Tramandaí (RS); (12) Rio Moji Guaçu (MG); (13) São Paulo (SP); (14) Santos (SP); (15) Mariana (MG).

De todos os valores nas notícias veiculadas apenas a empresa Samarco, mencionou em seu relatório o valor separado referente ao acidente de Mariana (MG), de R\$945.809.000,00, representando 4,73% do valor máximo noticiado. Em relação ao ativo da empresa, o valor divulgado no Balanço Patrimonial representa 3,45%, e o passivo foi comprometido em 3,25%. De maneira inversa, a empresa Cemig apresentou em seu relatório o custo do evento de R\$5.454.000,00, porém nada foi informado na notícia. Este valor mencionado refere-se a 0,02% do ativo total da empresa e 0,04% do seu passivo total. Desta maneira, não foi possível confirmar os valores divulgados pelas notícias do jornal, exceto pela empresa Samarco Mineração S.A.

Para verificar se as empresas planejam e preocupam-se com a temática ambiental e comparar suas ações frente aos acidentes ambientais, pesquisou-se a Missão, Visão e Valores em busca da temática ambiental. As empresas Cemig, Petrobrás Transpetro, Petróleo Brasileiro e Samarco, mencionam o meio ambiente na Missão da empresa. Na visão, o termo foi encontrado na empresa Cemig e nos Valores todas apresentam, exceto a empresa Ultracargo.

Conforme o Quadro 2 mencionado na metodologia, os relatórios foram investigados para verificar a relação com as notícias do ano do acidente, de que forma as empresas apresentaram estes acidentes, desastre, multas entre outros eventos ambientais. Destaca-se que nenhuma das empresas apresentou Relato Integrado.

No Balanço Social, as empresas apresentaram somente do modelo IBASE. Somente as empresas Cemig S.A. e Ultracargo relataram informações referentes às questões ambientais, conforme mostra o Quadro 4.

Quadro 4 - IBASE

Indicadores ambientais e informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial e outras informações.		
CEMIG S.A.	Indicadores ambientais	Investimentos relacionados com produção/operação da empresa de R\$ 44.131 mil. Sem metas estabelecidas com o objetivo de minimizar resíduos e potencializar eficácia na utilização de recursos naturais.
	Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial	Projetos sociais e ambientais definidos pela direção/gerência; Todos os empregados definiram padronização de segurança e salubridade, além de serem contemplados por previdência privada e participação nos lucros da empresa e a liberdade sindical. A empresa também incentiva os empregados a participarem de trabalhos voluntários.
	Outras Informações	Do total dos recursos utilizados em meio ambiente, no ano de 2006, cerca de R\$ 7,3 milhões referem-se aos programas socioambientais implementados durante a construção de novas Usinas Hidrelétricas e Linhas de Transmissão; além disso, reciclados 31% a mais de material e equipamentos comparado com o ano de 2006. Dentre os materiais estão isoladores de porcelana, sucatas metálicas de medidores, reatores, cabos, fios e baterias.
ULTRACARGO (GRUPO ULTRA)	Indicadores ambientais	A Grupo Ultra, junto com as suas empresas (principalmente a Ultracargo), realizaram investimentos com relação a operação da empresa no valor de R\$ 49.142 mil.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Nota-se que não estão no Balanço Social fatores, propostas ou apontamentos sobre os acidentes/desastres ocorridos ou multas a serem pagas, sendo relatados os aspectos positivos da empresa em relação à discussão de meio ambiente. Vale ressaltar que a empresa Petrobrás passou a disponibilizar o Balanço Social e Ambiental em seu site a partir do ano de 2005. E que após o desastre em Mariana no ano de 2015, a Samarco parou de publicar todos os relatórios em seu site, fato notado ao buscar o relatório do ano subsequente, sendo o último Balanço Social divulgado, o do ano de 2014. Destaque é dado à empresa Cemig que dentre todas, foi a que melhor apresentou a estrutura do Balanço Social.

Nas Demonstrações Financeiras Padronizadas, informações sobre os eventos ambientais apareceram nas empresas Cemig e Samarco. No Balanço Patrimonial, a Samarco mencionou depósitos judiciais. No passivo, as duas empresas mencionaram provisões e passivos contingentes. Na Demonstração do Resultado do Exercício, a Samarco apresentou em despesas ambientais, aqueles referentes a provisões e contingências ambientais e custos relacionados alocados em virtude do acidente ambiental. O Quadro 5 apresenta informações encontradas nas notas explicativas das empresas Cemig e Samarco.

Quadro 5 - Notas explicativas relacionadas aos eventos ambientais.

Complemento de informações relevantes às contas do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício.	
CEMIG S.A.	Conforme nota explicativa n. 24, referente às Contingências Judiciais, a ANEEL notificou a empresa por considerar alguns aspectos na sua atividade incorretos. A empresa também foi atuada pela IEF por conta de acidente ambiental causado, e consideraram que vão perder a ação.
SAMARCO MINERAÇÃO S.A.	Na nota explicativa 2.16 estão registradas as Obrigações com desmobilização de ativos e recuperação socioambiental e econômica, porém não foi especificado valor.
	Na nota explicativa 3 estão mencionados gastos relativos às medidas de prevenção, reparação, contenção e compensação dos danos materiais, ambientais e sociais resultantes do rompimento da barragem, assim como as baixas de ativos da Companhia. A companhia registrou provisão para perda, no valor de R\$216.817, de valor residual dos itens do ativo em decorrência do acidente ambiental.
	Nota explicativa 19, referente a Depósitos judiciais ambientais, há processos de autuações envolvendo riscos ambientais referentes aos Estados de Minas Gerais e Espírito Santos pelos órgãos de fiscalização.
	Como consequência do acidente ambiental, as operações da atividade da empresa foram suspensas. Portanto, os custos fixos foram alocados diretamente ao custo na rubrica “capacidade ociosa”.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Destaca-se que desde 2011, nenhum evento havia sido tão noticiado quanto o acidente de Mariana (MG). Pontua-se também, que o período de análise desta pesquisa foi até o ano de 2015, ano em que o acidente ocorreu. Observou-se que um ano de notícias deste acidente quase ultrapassou o acidente de Miraflores (MG) que em nossa pesquisa foi apontado como o mais noticiado, porém estão somados cinco anos de notícias enquanto o de Mariana (MG) é apenas um ano.

Particularidades a serem mencionadas é que a Petrobrás passou a divulgar as Demonstrações Financeiras Padronizadas junto com o Relatório da Administração em seu *site* a partir de 2006. Em relação à Ultracargo, as Demonstrações Financeiras disponíveis se referem ao Grupo Ultra, incluindo a Ultracargo e outras empresas.

Quanto ao Formulário de Referência, a empresa Ultracargo foi a única que apresentou informações que circundam os eventos ambientais. A companhia afirma que anualmente inclui divulgações sobre seu desempenho socioambiental nos relatórios anuais e reforça os riscos relacionados ao transporte de materiais inflamáveis e tóxicos, podendo provocar acidentes graves, principalmente ambientais. Um acidente de grandes proporções de impactos ambientais ou econômico-financeiros poderia suspender temporariamente as atividades da empresa, e a companhia exemplificou com o incêndio ocorrido no ano de 2015, provocando consequentemente um acidente ambiental.

No Relatório da Administração todas as Companhias realizaram comentários sobre questões relativas ao meio ambiente no ano em que o acidente ocorreu, mas não especificamente sobre os eventos noticiados no jornal Valor Econômico e na Folha de São Paulo. A Cemig explana sobre seus projetos e que adota um rigoroso Sistema de Gestão Ambiental (SGA), além disso, menciona que possui política ambiental com sete princípios e

que quanto ao desenvolvimento sustentável, a empresa atua em atividades ligadas à educação ambiental nas escolas, reservas ambientais, e programas de preservação da fauna e flora. Descreve ainda sobre seu reconhecimento de práticas sustentáveis.

Ainda no Relatório da Administração, a Chevron Corporation inicia seu relato sobre seu projeto focado nos impactos ambientais e sua parceria com as melhores Universidades do país. Oferecem destaque a PEA que se trata de seu projeto na área ambiental e outros projetos como o Rede de Estudos para o Meio Ambiente (Rema) e o Projeto de Controle da Poluição (PCP).

A Petrobras Transporte S.A- Transpetro afirma que teve um excelente resultado no segmento marítimo, onde houve registro de graves acidentes em 2011, mesmo com o aumento das exigências do Processo de Avaliação de Gestão em Segurança, Meio Ambiente e Saúde (PAG/SMS) da Petrobras. Além disso, descreve seu compromisso com o desenvolvimento sustentável e a interação com a comunidade. Relaciona seus principais programas: Cinturão Verde, em São Francisco do Sul (SC), para a recuperação dos espaços degradados, a empresa realizou o plantio de cerca de 4 mil espécies nativas. O projeto conta com horto florestal, trilhas ecológicas, casa de recepção, biblioteca com publicações sobre educação ambiental e museu de zoobotânica. Programa direcionado aos alunos dos ensinos fundamental e médio, com aulas sobre meio ambiente e uma estufa para a produção de mudas destinadas ao cinturão, à comunidade e aos visitantes. Tais informações foram retiradas do Relatório de Administração do ano em que aconteceu o acidente de Tramandaí (RS) em 2012.

A Ultracargo aponta seu apoio pelo quarto ano consecutivo ao Prêmio Comunidade em Ação, sendo que os critérios para premiação levam em consideração o impacto social, o grau de mobilização, entre outros. Em virtude do acidente ambiental (incêndio), a companhia perdeu 8% de sua armazenagem média, comparando com 2014, bem como criou o Programa Atitude Segura, com o objetivo de aprimorar os processos operacionais e de segurança.

A empresa Samarco S.A relata especificamente sobre o acidente ocorrido. Ela descreve que após o rompimento da barragem de rejeitos Fundão, em Novembro de 2015, e a suspensão temporária das operações nas áreas Germano/Alegria, a Companhia está revendo as reservas da operação. Nestas circunstâncias, a Samarco não está neste momento em posição de informar ou confirmar reservas anteriores em 31 de dezembro de 2015. No entanto, os desenvolvimentos futuros podem fornecer informações adicionais para que uma conclusão diferente possa ser alcançada (SAMARCO, 2015). Desta forma, a empresa se limitou ao acidente e não mencionou os projetos da empresa voltados ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável.

De modo geral, a partir dos relatórios analisados, observa-se que a realidade brasileira difere dos EUA, discutida por Wiseman (1982) por não possuir rigorosas legislações sobre as questões ambientais. Porém, vale ressaltar que as empresas brasileiras buscam divulgar um bom desempenho ambiental por meio de projetos, e assim mostrar uma imagem positiva aos *stakeholders*, assim como investigado por Henri e Jounéault (2010).

Na amostra desta pesquisa, todas as empresas pertencem ao alto impacto ambiental, exceto a empresa Cemig, classificação dada pela Lei 10.165/2000. Diferente de Ferreira et al.(2016) que observaram que as empresas de alto impacto ambiental divulgam mais informações financeiras ambientais, nesta pesquisa notou-se que tal fator foi indiferente para o aspecto de acidentes ambientais, uma vez que a empresa Cemig, que é de médio impacto não diferiu das demais empresas de alto impacto, pois a maioria não informou os acidentes nos relatórios.

Sobre a pressão mencionada por Gray e Bebbington (2001), percebe-se neste estudo, que estão mais relacionados aos aspectos positivos da conduta da empresa em relação ao meio ambiente, pois não foram verificadas muitas informações sobre os acidentes nos variados relatórios das empresas, não possuindo a divulgação esperada por Ribeiro (2012) para que os *stakeholders* possam fiscalizar as atividades e realizar o que Gray et al. (1995) menciona como prestação de contas por meio do *disclosure* ambiental.

Esta pesquisa tinha por expectativa encontrar mais informações acerca dos acidentes nos documentos divulgados pelas empresas, no entanto, parece não existir uma preocupação aparente em evidenciar informações negativas porque afeta a percepção dos *stakeholders* sobre o desempenho da empresa. Dentre as empresas da amostra, a empresa Samarco foi a única que mencionou o acidente ambiental ocorrido, o de Mariana (MG), em todos os seus relatórios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do artigo foi analisar de que forma as empresas que causaram impactos ambientais noticiados em jornais de grande circulação divulgaram suas informações ambientais. Foram verificadas 1.180 notícias entre os anos de 2000 e 2015, sendo 355 encontradas no jornal “Valor Econômico” e 825 na “Folha de São Paulo”. Destas, 1.027 compuseram a amostra final. Limitações foram encontradas no que tange a disponibilização de relatórios, especialmente porque as empresas mencionadas nas notícias eram de capital fechado em sua maioria. O que acarretou na redução de empresas a serem analisadas, restando seis das treze iniciais.

Das empresas da amostra notou-se que a Samarco Mineração S.A. e a Ultracargo (Grupo Ultra) destacam-se quanto a evidenciação nos relatórios e notícias em seus próprios *websites*, as demais empresas não esclareceram os fatos decorrentes dos acidentes ou mencionaram propostas futuras. Quanto às informações monetárias, apesar de algumas notícias divulgarem estimativas de valores, e na maioria dos casos, de forma afirmativa, as empresas não divulgaram separadamente o valor referente aos acidentes, exceto a Cemig e a Samarco que os valores dos acidentes ambientais representam 0,02% e 3,45% do ativo total da empresa, respectivamente. No caso da Cemig, na notícia não constavam valores do dano ambiental, desta forma, não é possível comparar se os valores divulgados pela mídia são os mesmos que de fato a empresa precisa desembolsar, uma vez que a mídia preocupa-se mais em relatar os valores do que as empresas.

Em relação à prevenção de acidentes ambientais, observou-se que as empresas criaram ou melhoraram projetos ambientais após os acidentes para reduzir os impactos e prevenir futuros eventos. Entretanto, observou-se que tais projetos não inibem a ocorrência de acidentes. Na empresa Cattalini dois acidentes aconteceram após o acidente noticiado. A Petrobrás, mesmo engajada em projetos voltados ao desenvolvimento sustentável, teve dois acidentes no mesmo ano que obtiveram grande repercussão na mídia. Vale o alerta para verificar se as ações estão sendo bem executadas.

Bertoli e Ribeiro (2006) constataram que as divulgações são primordiais para o bom tratamento das informações em relação aos *stakeholders*. Porém, assim como Bremenkamp, Almeida e Pereira (2011), esta pesquisa apresentou dificuldades em encontrar os relatórios das empresas, sobretudo da Petrobrás, pois as informações não foram divulgadas de forma clara, e apresentadas de forma incompleta. O mesmo ocorreu com a Transpetro, Chevron e Cemig. Aerts e Cormier (2009) estudaram a legitimidade ambiental, e observaram que esta pode ser alcançada com base nos relatórios anuais de divulgações ambientais e pelas notícias reativas da imprensa, o que pode explicar no caso desta pesquisa, o posicionamento positivo das informações prestadas aos *stakeholders* nos relatórios elaborados pelas empresas, mesmo tendo ocorrido um acidente no ano do relatório. A empresa Samarco foi a que mais evidenciou informações e em canais diferentes. Pode ser reflexo do impacto e alcance da notícia, e/ ou a forma que foi explorada.

Foi possível discutir a evidenciação de eventos ambientais nos relatórios apresentados e verificar a pouca relevância dada pelas empresas sobre eles. Sugere-se o acompanhamento das notícias de modo a verificar mudança no comportamento das empresas em relação a opinião pública. Como limitação do estudo aponta-se a seleção dos acidentes investigados, uma vez que a imprensa pode dar maior visibilidade para acidentes de empresas de grande porte ou de maior

impacto ambiental, sendo que se uma companhia provoca acidentes constantes, este evento poderá impactar mais do que um acidente único de uma empresa.

REFERÊNCIAS

AERTS, W.; CORMIER, D. Media legitimacy and corporate environmental communication. **Accounting, organizations and society**, v. 34, n. 1, p. 1-27, 2009.

A FOLHA DE SÃO PAULO. São Paulo. Disponível em: <<http://www.folha.uol.com.br/>>. Acesso em: 25 nov. 2016 e 16/06/2017.

ASSIS, P. R. P.; BRAZ, E. M. Q.; SANTOS, C. L. Contabilidade Ambiental. **Revista Ceciliana. Universidade Santa Cecília**, v. 3, n. 01, p. 13-16, 2011.

BERTOLI, A. L.; RIBEIRO, M. de S. Passivo Ambiental: Estudo de Caso da Petróleo Brasileiro S.A – Petrobrás. A Repercussão Ambiental Brasileiro nas Demonstrações Contábeis, em Consequência dos Acidentes Ocorridos. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p.117-136, jun. 2006. Bimestral.

BREMENKAMP, F. H.; ALMEIDA, J. E. F.; PEREIRA, M. M. A. M. Análise do *disclosure* relacionado acidentes ambientais da Petrobras após a Lei Nº 11.638/07. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 6, n. 3, p. 67-83, 2011.

BIRKLAND, T. A. In the wake of the Exxon Valdez: How environmental disasters influence policy. **Environment: Science and Policy for Sustainable Development**, v. 40, n. 7, p. 4-32, 1998.

BRONDANI, G.; ROSSATO, M. V.; TRINDADE, L. de L. Contabilidade como fator de responsabilidade com o social e o ambiental. **Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada)**, v. 1, n. 1, p. 18, 2004.

BONFIGLIOLI, C. P. Discurso ecológico e mídia impressa: análise de discurso de um acidente ambiental. **Calígrama (São Paulo. Online)**, v. 1, n. 1, 2005.

COTTLE, S. Global crises in the news: Staging new wars, disasters and climate change. **International Journal of Communication**, v. 3, p. 24, 2009.

EL PAÍS: Menos de 3% das multas ambientais cobradas no Brasil são pagas. Madrid, 24 nov. 2015. Disponível em: <http://brasil.elpais.com/brasil/2015/11/19/politica/1447971279_540766.html>. Acesso em: 08 out. 2016.

FERREIRA, J.da S. et al. Informações Financeiras Ambientais: Diferença entre o Nível de Disclosure entre Empresas Brasileiras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 10, n. 1, p.5-24, mar. 2016.

GALDINO, C. A. B. et al. Passivo ambiental das organizações: uma abordagem teórica sobre avaliação de custos e danos ambientais no setor de exploração de petróleo. **XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Curitiba-PR**, v. 23, 2002.

GRAY, R.; BEBBINGTON, J. **Accounting for the Environment**. Sage, 2001.

GRAY, R.; KOUHY, R.; LAVERS, S. Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 8, n. 2, p. 47-77, 1995.

GREENBERG, M. R. et al. Network television news coverage of environmental risks. *Environment: Science and Policy for Sustainable Development*, v. 31, n. 2, p. 16-44, 1989.

HENRI, J.; JOURNEALT, M. Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. **Accounting, Organizations and Society**, E.U.A., v. 35, n. 1, p.63-80, jan. 2010.

HOUSTON, J. B.; PFEFFERBAUM, B.; ROSENHOLTZ, C. E. Disaster News Framing and Frame Changing in Coverage of Major US Natural Disasters, 2000–2010. **Journalism & Mass Communication Quarterly**, v. 89, n. 4, p. 606-623, 2012.

KAHN, M. E. Environmental disasters as risk regulation catalysts? The role of Bhopal, Chernobyl, Exxon Valdez, Love Canal, and Three Mile Island in shaping US environmental law. **Journal of Risk and Uncertainty**, v. 35, n. 1, p. 17-43, 2007.

KASSAI, J.R.; CARVALHO, L. N. **Relato Integrado: a próxima revolução contábil**. XV Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente – São Paulo de 02 a 03 de dez. 2013.

LOWE, P.; MORRISON, D. Bad news or good news: Environmental politics and the mass media. **The Sociological Review**, v. 32, n. 1, p. 75-90, 1984.

ALIER, J. M. **Da economia ecológica ao ecologismo popular**. Blumenau: FURB, 1998.

MAJOR, A. M.; ATWOOD, L. E. Environmental risks in the news: issues, sources, problems, and values. **Public Understanding of Science**, v. 13, n. 3, p. 295-308, 2004.

MARTINS, E. et al. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, C. M. A relevância da cobertura da mídia nos desastres naturais ocorridos em 2008 no município de Ilhota-SC. Dissertação. Programa de Pós-Graduação Engenharia e Gestão do Conhecimento da Universidade Federal de Santa Catarina, 2012.

MAZUR, A.; LEE, J. Sondando o alarme global: questões ambientais nas notícias nacionais dos EUA. **Estudos Sociais da Ciência**, v. 23, n. 4, p. 681-720, 1993.

MENDES, M. G. **Efeitos do *Disclosure* Involuntário Negativo Decorrente de Acidentes Ambientais na Volatilidade das Ações**. 2012. Dissertação [Mestrado Profissional em Ciências Contábeis]. Vitória-Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), 2012.

MERENA, F.; GERAQUE, E. Infratores ambientais pagam só 8,7% das multas aplicadas pelo Ibama. **Folha de São Paulo**, 2015.

MOREIRA, G. de O. O meio ambiente no mundo da notícia: uma análise do jornalismo na TV Integração. 2007. 93 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2007.

MURCIA, F. D.; BORBA, J. A. Um estudo das fraudes contábeis sob duas óticas: jornais econômicos versus periódicos acadêmicos no período de 2001-2004. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 2, 2005.

NASCIMENTO, D. J. F.; GOMES, M. de F. V. B. DESASTRES NATURAIS VEICULADOS PELA MÍDIA: análise de conteúdo das notícias do jornal diário de Guarapuava. **Raega - O Espaço Geográfico em Análise**, [S.l.], v. 32, p. 164-184, dez. 2014. ISSN 2177-2738.

NEWHAGEN, J. NASS, C. Differential criteria for evaluating credibility of newspapers and TV news. **Journalism Quarterly**, v. 66, n. 2, p. 277-284, 1989.

PEREIRA, A. C. F. A contabilidade ambiental—a sua revelação no relato financeiro. **Jornal de Contabilidade**, (367), p. 320-332, 2007.

PLOUGHMAN, P. The American print news media ‘construction’ of five natural disasters. **Disasters**, v. 19, n. 4, p. 308-326, 1995.

POZOBON, R. de O.; MIRANDA, C. M. Protocolo de análise para classificação das fontes jornalísticas em mídia impressa: uma ferramenta para o estudo do enquadramento. **Revista Alceu**, v. 12, n. 24, p. 16, 2012.

REIS, L. G. dos; NOGUEIRA, D. R.; TARIFA, M. R. Uma análise histórica das publicações existentes sobre o tema contabilidade ambiental. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 2, n. 3, p. 90-97, 2011.

RIBEIRO, M. de S. Uma reflexão sobre as oportunidades para a contabilidade ambiental. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj**, Rio de Janeiro, v. 17, ed. especial, p.4-17, out. 2012.

SOOD, B. R.; STOCKDALE, G.; ROGERS, E. M. How the news media operate in natural disasters. **Journal of Communication**, v. 37, n. 3, p. 27-41, 1987.

WAKEFIELD, S.E.L.; ELLIOTT, S. J. Construindo as notícias: O papel dos jornais locais na comunicação de risco ambiental. **The Professional Geographer**, v. 55, n. 2, p. 216-226, 2003.

WISEMAN, J. An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. **Accounting, Organizations and Society**, v. 7, n. 1, p.53-63, 1982.

IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA A GESTÃO EMPRESARIAL: UM ESTUDO DE CASO

Camila Freitas Sant’Ana

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau
Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI Campus de Frederico Westphalen
camila-fsantana@hotmail.com

Carla Aparecida Aguirres

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI Campus de Frederico Westphalen
carla.aguirres@hotmail.com

Zerlei Regina Fortes Brandão

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI Campus de Frederico Westphalen
z.fortes@gmail.com

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo identificar a importância dos controles internos para a gestão empresarial, sua utilização, e caso necessário sugerir melhorias à empresa. Os procedimentos metodológicos aplicados caracterizam a presente pesquisa como descritiva, qualitativa realizada por meio de um estudo de caso aplicado na empresa PALMITRAC, que atua no ramo de serviços, peças e maquinários agrícolas, localizada na cidade de Palmeira das Missões- RS. Os dados foram coletados por meio da aplicação de um questionário e entrevista na busca de identificar a utilização dos controles internos, o modelo de gestão da empresa, e a relação existente observada entre os controles internos adotados e o modelo de gestão da empresa. Desta forma, considerando os principais resultados evidenciados pela pesquisa, conclui-se que a empresa investigada utiliza um amplo sistema de controle interno de suas operações desenvolvidas, indo desde a parte operacional de vendas até a parte administrativa, mais focada no processo de tomada de decisão, bem como atribuiu um elevado nível de importância nos controles internos aplicados.

Palavras-chave: Controle Interno; Gestão empresarial; Modelo de gestão.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade registra e inspeciona o patrimônio das organizações com o propósito de demonstrar e proporcionar informações a respeito de sua estrutura e sua composição, apresentando também as variações quantitativas e qualitativas do patrimônio (MARION, 2004). Nesse sentido, de inspecionar e registrar as movimentações do patrimônio, que surge a necessidade de uma maior avaliação sobre essas informações, o que é proporcionado pela auditoria, como uma técnica contábil e um relevante complemento para que a contabilidade atinja inteiramente sua finalidade, preservando todos os interesses da empresa (SANTOS; VIER, 2014).

A auditoria se faz indispensável, pois auxilia para que tudo flua conforme o esperado, servindo como um controle gerencial que avalia e mensura a efetividade dos controles

existentes, possibilitando prover assessoria e aconselhamento a todos os possíveis usuários internos e externos (ATTIE, 2009).

Dentro dos assuntos avaliados pela auditoria, encontram-se os controles internos, já que esses são indispensáveis às organizações, pois oportunizam a prevenção de erros e irregularidades. Os controles internos devem ser exercidos seguindo os princípios fundamentais, e moldados à realidade da organização, para que as informações geradas através dos mesmos sejam íntegras e transmitam ao gestor fidedignidade das informações (RESKE FILHO; JACQUES; MARIAN, 2005).

Cabendo a administração o estabelecimento das diretrizes e princípios para a otimização dos processos da organização, devendo implementar as ações diretivas necessárias para o cumprimento dos respectivos princípios e diretrizes estipulados (BERGAMINI JUNIOR, 2005). Em todos os processos a administração utiliza-se dos recursos financeiros, técnicos, humanos e materiais para atingir os objetivos da organização, e com isso, se faz necessário que o administrador utilize as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar, para atingir esses objetivos eficientemente (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

Devendo o administrador, em cada uma de suas funções por em prática e se utilizar dos controles internos possíveis, pois esse é um conjunto de procedimentos e normas que existem na organização, com o objetivo de possibilitar aos administradores um monitoramento perante todas as tarefas da organização, bem como seus desempenhos. As informações extraídas do controle interno devem possibilitar uma maior segurança para as tomadas de decisões durante todos os processos.

Neste sentido, o estudo traz a questão de pesquisa: de que forma os controles internos são importantes para a gestão empresarial? Dessa forma, o objetivo da pesquisa concentra-se em analisar a importância dos controles internos para a gestão empresarial, por meio de um estudo de caso.

O tema proposto objetiva destacar a importância do controle interno como ferramenta essencial na gestão empresarial, auxiliando a gestão da empresa, possibilitando uma maior segurança das informações e integridade dos registros e demonstrações contábeis, proporcionando após o estudo a orientação da empresa a tomar possíveis mudanças para se ter uma maior efetividade dos seus controles internos. Em termos teóricos o atual estudo proporciona mais informações e embasamentos científicos para a ciência contábil, possibilitando também, a utilização aos demais profissionais da área em suas atividades e, para que outros estudantes também possam usufruir deste estudo como base teórica para seus projetos. Em termos pessoais este estudo se justifica por ser um requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, possibilitando também colocar em prática as dimensões teóricas trabalhadas e aprendidas no decorrer da graduação. E em termos práticos justifica-se, devido à utilização dos controles internos serem uma ferramenta indispensável para a proteção dos interesses e bens da empresa, e auxilia o administrador para o processo de tomada de decisão, tornando os processos ágeis e de fácil compreensão a todos os usuários que venham a usufruir dessas informações.

Neste sentido, este trabalho procura demonstrar que a utilização de um controle interno eficaz é primordial para a conservação de uma empresa no atual mercado. Estudos analisaram os controles internos como ferramenta de auxílio à gestão em diversos segmentos do mercado, tais como de Maia, Silva, Dueñas, Almeida, Marcondes e Ching (2005), Paulo, Fernandes, Rodrigues e Eidt (2007), Floriano e Lozecky (2008), Pereira (2008), Lunkes (2009) e Munarin, Lopes, Noriller, Santos, Chaebo e Souza Filho (2014), entretanto, não observaram os aspectos quanto à efetividade do uso dos controles internos em empresas revendedoras de maquinários agrícolas, o qual é analisado no atual estudo, tornando-se como lacuna de pesquisa a análise do tema neste tipo de segmento, agregando assim contribuições informativas sobre os benefícios dos controles internos para a gestão dos empreendimentos deste setor.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Ao elaborar um trabalho acadêmico é de suma importância identificar a literatura que abrange o assunto abordado. Deste modo, neste capítulo estão expostas as principais referências sobre os temas abordados, para a consecução dos objetivos deste estudo, considerando a visão de diversos autores, a fim de proporcionar um estudo aprofundado para se chegar à resolução do problema exposto.

2.1 Definições, características e importância do controle interno

Ao passo do desconhecimento algumas organizações pensam que o controle interno é o mesmo que auditoria interna. Entretanto, essa concepção é equivocada, pois a auditoria interna é um trabalho organizado de averiguação e apreciação dos controles internos, normalmente realizados por um departamento especializado. Já o controle interno refere-se aos planos permanentes da empresa, aos seus procedimentos que visam os objetivos da organização (ATTIE, 2009).

De acordo com Almeida (2008), o controle interno representa um conjunto de métodos ou rotinas visando à proteção dos ativos, e a confiabilidade dos dados contábeis produzidos, para auxiliar a administração na execução dos negócios da empresa.

A criação de controles internos atua para impossibilitar a exorbitância de poder, os erros, as fraudes e, primordialmente a ineficiência. Sendo essencial para resguardar os bens e direitos da organização; e para sustentar a veracidade e a imparcialidade dos registros, relatórios e demonstrações contábeis. Assim, possibilitando conhecer a realidade da organização, para que os administradores definam e tenham ciência das suas responsabilidades com a gestão, orientando e estimulando a organização funcional e estrutural da entidade. O controle interno é utilizado como facilitador para o trabalho do profissional de auditoria (BORDIN; SARAIVA, 2005).

Crepaldi (2009) afirma que um sistema de controle interno bem eficiente garante que os registros e as demonstrações contábeis foram elaborados cuidadosamente, neste caso o auditor utiliza-se das evidências bases utilizadas pela empresa na aplicação dos procedimentos de seus controles internos.

A classificação dos controles internos, como adequados ou não pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e informações e os seus respectivos custos ou benefícios. O melhoramento ou a implantação de um tipo de controle é viável quando for positiva sua relação custo/benefício. O ápice dessa avaliação do benefício deve ser analisado com base na importância e qualidade da informação gerada (ATTIE, 2009).

O estabelecimento do sistema de controle interno é de responsabilidade da administração, bem como a verificação de sua utilização por todos os órgãos da organização, e no caso de modificação de algum procedimento dos controles internos, é também incumbência da administração a preocupação de adaptar todos os membros a essa mudança (ALMEIDA, 2008).

Desta forma, destaca-se que o sistema de controle interno possui quatro objetivos básicos, tais como: a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e aderência às políticas existentes (ATTIE, 2009).

Os principais procedimentos do controle interno são: segregação de funções, sistemas de autorizações e aprovações, determinação de funções e responsabilidades, rotação de funcionários, carta de fiança, manutenção de contas de controle, seguro, legislação, diminuição de erros e desperdícios, contagens físicas independentes, e alçadas progressivas (ATTIE, 2009).

Assim, Bordin e Saraiva (2005) ressaltam a importância da concepção de dados exatos para suprir os sistemas de controle interno, pois os autores enfatizam que é fundamental para a

preservação do sistema de informações, assim como sua confiabilidade. Nesse sentido, um controle interno apropriado resulta na segurança da fidedignidade das demonstrações contábeis representando de maneira clara a realidade da empresa.

Desta forma, as Demonstrações Contábeis precisam que sua fonte de informações, ou seja, os relatórios elaborados, os registros dos atos e fatos, sejam fidedignos, pois ao contrário, as demonstrações correm risco de nulidade, uma vez que poderiam não demonstrar a realidade das organizações.

Neste contexto, verifica-se que as informações contábeis e gerenciais exatas, oportunas e confiáveis são de fundamental importância ao administrador para a tomada de decisão, e isto pode ser possível, por intermédio de um eficiente sistema de controle interno, aliado a meios informatizados, e a controles adicionais, como conciliações e análises.

Diante disso, destaca-se que o controle interno é importante nas atividades organizacionais, porque colabora para o desenvolvimento do seu negócio, proteção dos seus ativos e, por conseguinte, para o resultado de suas operações, adicionando valor a entidade (FLORIANO; LOZECKYI, 2008). Pois na falta de controles internos eficientes, a administração não tem conhecimento da disposição da empresa no mercado, conduzindo a praticar ações e tomar decisões equivocadas (FLORIANO; LOZECKYI, 2008).

Sendo assim, Pereira (2008) afirma que um administrador que possui um eficiente sistema de controle interno tem maior chance de tomar a decisão correta, e assim chegar a eficácia almejada pela organização, seja com vista ao lucro ou simplesmente agregar valor à sobrevivência empresarial. Além disso, um controle interno eficiente possibilita a prevenção de irregularidades e erros, atestando a transparência e fidedignidade nas operações da empresa (FLORIANO; LOZECKYI, 2008). Bem como, proporciona aos administradores na execução de suas funções, avaliações e análises com informações relativas às atividades operacionais e administrativas desempenhadas.

2.2 Gestão empresarial e funções administrativas

As organizações estão descobrindo as vantagens de aprimorar e cultivar a capacidade de aprender para se posicionarem à frente dos concorrentes. Para ser um gestor bem-sucedido, Pereira (2008 a.) afirma que o mesmo precisa ser reconhecido de três formas. A primeira refere que o administrador tem que ser um especialista em sustentabilidade, sendo conhecedor de pesquisas, estudos e meios de sustentabilidades desenvolvidos empresarialmente. Por segundo deve ser líder, com visão ampla do futuro da empresa, somado a maturidade emocional. E, por último, mas não menos importante, deve ser empreendedor, que encara o fracasso e o erro como partes de um processo de evolução e aprendizado, e que somará a experiência adquirida no caminho para o sucesso.

Como especialista em sustentabilidade, o gestor deve buscar meios para sempre seguir um exemplo sustentável, observando que o desenvolvimento sustentável busca o equilíbrio na convivência entre o homem e o meio ambiente, tendo a premissa de atender às necessidades do presente, sem comprometer as gerações. Assim, zela-se pelos aspectos ambientais, econômicos e sociais, buscando sempre alternativas para sustentar e possibilitar a vida na terra (PEREIRA, 2008a).

Em relação à liderança que o gestor deve ter Castiglioni e Tancredi (2014) afirmam que existem diversas visões sobre os diferentes estilos de gestão que seriam a liderança ativa, liderança democrática, liderança diretiva, liderança paternalista, liderança participativa e liderança servidora, conforme especificações abaixo:

A liderança ativa é desempenhada por líderes ativos, que atuam pelo exemplo e estipulam um alto padrão para seus colaboradores e para si. São intensamente envolvidos nas tarefas do dia a dia e extremamente conscientes do que está acontecendo no trabalho de sua incumbência (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

A liderança democrática refere-se ao estilo do administrador, que observa as opiniões de todas as partes envolvidas e procura obter um consenso antes de tomar uma decisão final. Apesar de este estilo ser em sua maioria lento, a participação de todos os envolvidos em uma decisão auxilia um meio de realização mais transparente e fácil. Esse estilo proporciona harmonia, confiança, satisfação em trabalhar, e como consequência aumenta a produtividade (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

Os administradores com liderança diretiva são menos autoritários do que os executivos autocráticos, porém não possuem o hábito de considerar a sugestão dos empregados em suas decisões. Eles repetidamente alegam o pouco tempo, o imprevisto com um cliente ou uma situação de urgência como argumento para agir sozinho. Em alguns casos, isso se justifica; porém, em outras situações eles simplesmente têm dificuldade em se desapegar do controle, e tomam a decisão sozinhos (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

A liderança paternalista compreende estilo semelhante ao autocrático, com a exceção dos administradores serem mais receptivos às perspectivas dos funcionários. Administradores que tomam o estilo de liderança paternalista estão parcialmente preocupados com as opiniões dos colaboradores e com seu bem-estar. Porém, não tem o hábito de compartilhar, com seus funcionários, o sucesso da organização (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

Quanto à liderança participativa está é baseada na doutrina de *coaching*, sendo que esse estilo está preocupado em qualificar seus empregados na procura de seus respectivos conhecimentos e na tomada de suas respectivas decisões. Esse estilo tende a ser muito eficaz em âmbito de trabalho dinâmico e com frequentes modificações das prioridades. Uma mais ampliada versão desse estilo é o estilo de “gestão horizontal”, com pouco nível de hierarquia intermediário, onde variados gestores tomam a liderança em projetos, devido sua especialização (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

Por fim, a liderança servidora refere-se à filosofia “pessoas em primeiro lugar”, sendo que esse estilo é focado em achar as pessoas mais geniais e habilidosas para trabalhar na empresa, e após capacitá-las por em prática o que de melhor elas fazem. Esse líder se vê como um “servo” e estimula os funcionários a tomar essa mesma atitude (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014).

A terceira característica importantíssima para ser um bom gestor, é o empreendedorismo, que se realiza por meio de outras pessoas que estejam dispostas a identificar e resolver problemas ou solucionar alguma necessidade desconhecida da sociedade até o momento. Sendo nesse processo que os reais empreendedores convertem ideias em possibilidades de negócios (PEREIRA, 2008 a.).

2.2.1 Funções administrativas – PODCI

Segundo a Teoria Neoclássica, as funções do administrador são correspondentes aos elementos da administração, os quais foram definidos por Fayol no seu tempo como: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar (CHIAVENATO, 2003).

Para Castiglioni e Tancredi (2014), a administração requer a utilização dos recursos, do qual necessita que o administrador execute de forma adequada as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar para se chegar aos objetivos desejados.

Nesse sentido, Coelho (2008) afirma que por planejamento compreende-se como sendo o estabelecimento de metas e objetivos a serem alcançados pela empresa ou por parte dela, e que toda vez que se buscar atingir um alvo, estará criando e colocando em prática uma atividade de planejamento. Cujo instrumento, compreende-se como essencial para o alcance do sucesso organizacional, pois serve de base, dando suporte para as demais funções de organização, como direção e controle (CHIAVENATO, 2003).

Desta forma, de acordo com Castiglioni e Tancredi (2014) destacam-se três formas de planejamento, sendo o planejamento estratégico que refere-se as decisões estratégicas voltadas

ao período de longo prazo, o planejamento tático que aborda as decisões táticas concentradas em período de médio prazo de 1 a 2 anos e o planejamento operacional que concentra as decisões a nível operacional que é projetado para o curto prazo, com ações tomadas de forma imediata.

Considerando estes aspectos, em relação à função de organizar do administrador, Montana e Charnov (2006) ressaltam que após definidos os objetivos a administração, cabe ao administrador o dever de elaborar um sistema para reunir todos os recursos humanos e físicos indispensáveis. Sendo assim, a função organização é dependente do planejamento, da direção e do controle para juntar e interligar, todas as funções administrativas, e assim as organizar, chamado também de processo administrativo (CHIAVENATO, 2003).

A função de direção tem o objetivo de manter o alinhamento dos objetivos definidos no planejamento (CASTIGLIONI; TANCREDI, 2014), do qual exige que se tenha uma liderança, voltada a influenciar os outros para alcançar os objetivos e as metas almejadas dentro da organização empresarial (MONTANA; CHARNOV, 2006).

É a função de controle que tem por finalidade assegurar de que o resultado planejado, organizado e dirigido se adequem no que for possível aos objetivos anteriormente traçados, de modo que seja realizado a conferência dos resultados alcançados, sob o qual caso não estejam sendo atingidos surtem a necessidade de medidas saneadoras para corrigir os desvios de metas e objetivos (CHIAVENATO, 2003).

Como se pode notar o processo administrativo é um sistema cíclico e aberto de planejar, organizar, dirigir e controlar, essas funções ligam-se entre si de maneira que são interdependentes e interagentes (CHIAVENATO, 2003).

2.3 Estudos relacionados

O estudo de Maia et al. (2005) teve como objetivo a verificação da contribuição de um adequado sistema de controles internos para a excelência corporativa em uma empresa, por meio de um estudo de caso na companhia General Electric Brasil. Para isto, diversos modelos internacionais de estruturas de controle interno foram analisados e um deles, o COSO, foi adotado como referência. Nesta empresa, foram analisados o seu sistema de controle interno e a qualidade da sua estrutura, através de documentos e entendimento pertinente à sua estrutura de controle interno. A qualidade da sua estrutura foi avaliada a partir das respostas obtidas por meio de um questionário aplicado em vários setores da empresa. Que confirmou que a atual estrutura de controle interno da GE Brasil respeita o modelo adotado pela empresa, do COSO, e atende às expectativas dos padrões mundialmente aceitos. Conclui-se que uma adequada estrutura de controle interno contribui para o alcance de um bom nível de excelência corporativa.

Paulo et al. (2007) apresentaram uma sistemática de mensuração do nível de controle de riscos inerentes aos processos de qualquer entidade, a partir do desenvolvimento de um índice de desempenho definido em função da capacidade dos controles atenuarem os riscos e da eficácia dos controles implantados. O modelo viabilizou ao gestor de riscos identificar para quais riscos são fundamentais ações de melhoria de controle, quais possuem níveis de controles adequados e quais controles em excesso, colaborando, assim, para a otimização da aplicação dos recursos disponíveis para a gestão de riscos e controles internos nas empresas. A metodologia foi aplicada a um estudo de caso e mostrou-se satisfatória do ponto de vista de avaliação e identificação dos níveis de controle.

Floriano e Lozecky (2008) desenvolveram uma pesquisa bibliográfica com a finalidade de uma maior compreensão sobre a importância dos instrumentos de controle interno para a gestão empresarial, cuja função é desenvolver ações pela administração para elevar a probabilidade de que as metas estabelecidas sejam atingidas, uma vez que se trata de uma ferramenta que influencia diretamente na consecução dos objetivos empresariais. A partir dos

resultados, os autores evidenciaram que o controle interno e apresentou como um instrumento gerencial, que funciona através de sistemas informatizados e de técnicas administrativas para garantir que os processos se desenvolvam exatamente como o planejado, ou seja, com eficiência, eficácia e economia de recursos.

Através de um estudo exploratório, Pereira (2008) discutiu a importância do controle interno para a gestão das empresas. A partir de fundamentos conceituais da literatura buscou-se evidenciar vínculo entre controle interno e gestão. A partir das informações reunidas observou-se contribuição informativa importante do controle interno para a gestão empresarial. Prontamente, a importância do controle interno representa uma fonte relevante para a gestão das empresas pelo fornecimento de informações fidedignas.

O aumento da competitividade da rede hoteleira e a necessidade de aperfeiçoamento dos seus sistemas de gestão, principalmente, os relacionados a controles internos levaram Lunkes (2009) a apresentar os diferentes elementos de controle interno utilizados em empresas hoteleiras. Para tanto, fez-se uma breve revisão sobre os principais conceitos, elementos dos controles internos e uma breve descrição sobre fraudes. Sendo descritivo quanto ao delineamento, foi conduzido através de instrumento de levantamento (*survey*) e amostra por acessibilidade. Os resultados obtidos indicaram que os hotéis, em geral, utilizam uma quantidade reduzida de controles internos em seu processo de gestão.

O controle interno exerce um papel fundamental para qualquer organização, servindo como um mecanismo que auxilia no registro das operações, no intuito de alcançar os objetivos prefixados pelas empresas. Desta forma, o estudo de Munarinet al. (2014) teve como objetivo avaliar o controle interno das empresas no ramo de autopeças sediadas na cidade de Dourados-MS, especificamente no setor de estoques, para averiguar se estes são eficientes e seguros para a gestão dos estoques. No desenvolvimento deste trabalho, verificou-se a definição de controle interno e seus elementos fundamentais, como também suas limitações e a importância deste nos estoques, para melhor definir o objetivo estudo. Teve como conclusão do estudo que as empresas possuem um controle eficiente e confiável para a gestão de seus estoques.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo tem como objetivo analisar a importância dos controles internos para a gestão empresarial, para tal a pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva, pois de acordo com Gil (2010, p. 27) sua finalidade remete-se “a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

No que tange aos quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como estudo de caso, por buscar aprofundar-se em uma realidade específica (GIL, 2010), observando os controles internos aplicados e utilizados pela empresa PALMITRAC.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, tendo em vista que possibilita uma profundidade maior na análise do que se pretende estudar, resultando em um maior conhecimento a respeito do problema abordado (BEUREN, 2009).

Dessa forma, por tratar-se de um estudo de caso, salienta-se que não há população previamente definida. De modo que a amostra da pesquisa compreende a empresa PALMITRAC, que foi escolhida de forma intencional para a realização deste trabalho, assim como pela sua acessibilidade, permissão e clareza na concessão das informações necessárias para a realização do estudo.

Nesse sentido, a coleta dos dados ocorreu mediante aplicação de entrevistas e questionários semiestruturados, tendo por finalidade identificar os aspectos relacionados aos controles internos utilizados na organização, o modelo de gestão adotado, a importância atribuída aos controles internos para a gestão como um todo, focando em questões específicas

de direção, planejamento, controle e organização das ações da empresa, assim como para a identificação da utilização do controle interno de acordo com o modelo de liderança adotado.

Além da entrevista e aplicação do questionário aos gerentes das unidades da PALMITRAC, foram observados os fatos que ocorrem na empresa, dos quais foram juntamente documentados e analisados em consonância aos dados coletados, com o objetivo de atender ao pressuposto de triangulação de dados em pesquisas qualitativas, realizada por meio da triangulação de entrevista, questionário e observação.

Nesse sentido, destaca-se que a coleta de dados foi realizada por meio de entrevista e questionário semiestruturado, respondido por oito pessoas ligadas direta e indiretamente a administração da empresa.

A fase de análise dos dados foi realizada mediante aplicação de análise de conteúdo, que de acordo com Moraes (1999) constitui-se como uma metodologia de pesquisa utilizada para relatar e interpretar o conteúdo de toda variedade de textos e documentos.

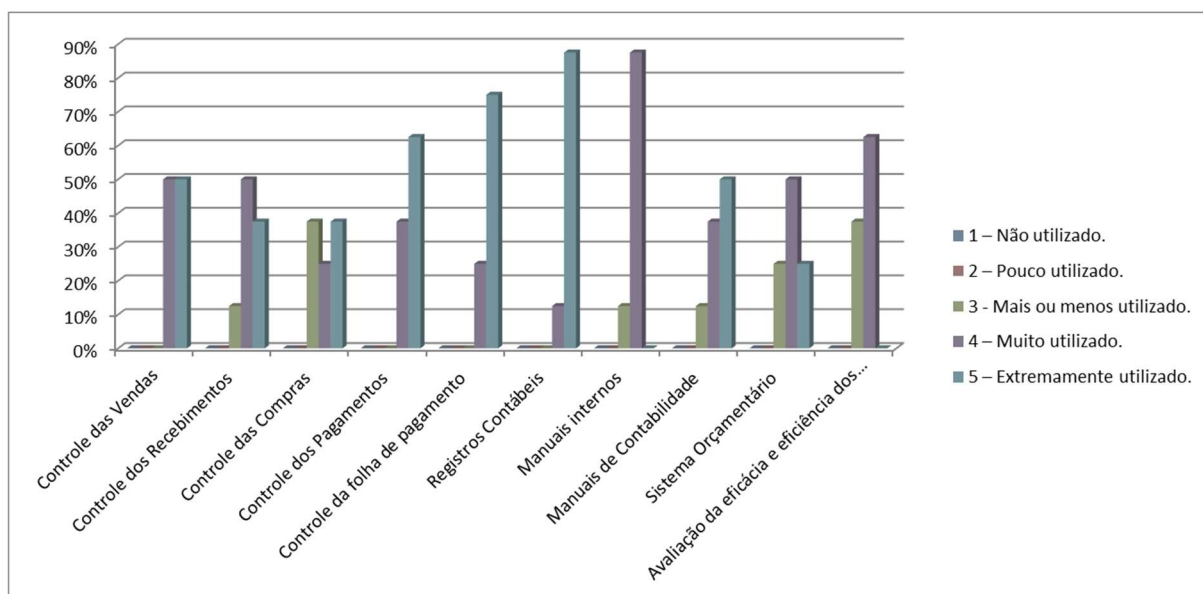
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com a finalidade de analisar a importância dos controles internos para a gestão da empresa PALMITRAC, por meio de um estudo de caso, destaca-se que a análise foi subdividida em três etapas. A primeira compreende a identificação dos controles internos utilizados pela empresa. A segunda compreende a averiguação do modelo de gestão adotado pela instituição. Finalizando, a terceira etapa apresenta a relação entre os controles internos adotados com o modelo de gestão da empresa analisada.

4.1 Identificação dos controles internos utilizados

Por meio das informações coletadas (questionários e entrevistas), pode-se destacar que o sistema de informações de dados da organização, PALMITRAC, é próprio e contém todos os módulos de gestão integrados, podendo ser aprimorado a qualquer momento, conforme as demandas da organização. Assim, infere-se que o sistema é rico em relatórios de controle que podem ser extraídos imediatamente, de acordo com as necessidades de informações.

Por intermédio do questionário, os entrevistados evidenciaram suas opiniões quanto aos controles internos aplicados pela empresa PALMITRAC, indicando até que ponto a administração utiliza os seguintes controles internos na organização, conforme apresentados no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Gráfico utilização dos controles internos

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Gráfico 1, denota-se que a empresa pesquisada utiliza-se constantemente de registros contábeis, tendo em vista que para gerir o negócio de acordo com Attie (2009) torna-se fundamental o uso da contabilidade, no quesito de dispor de informações contábeis e gerenciais para o processo de tomada de decisão, que nesse sentido engloba as questões estratégicas da empresa, como o planejamento.

Considerando, essa informação se faz relevância para este estudo, pois converge com Floriano e Lozecky (2008, p. 7) que afirmam que “não restam dúvidas sobre a importância da eficácia do sistema de controle para o fortalecimento de uma organização”.

Em relação aos resultados evidenciados a partir das entrevistas, foram obtidas com relação à segregação de funções, que está começa pela concessão de acessos ao sistema de acordo com o setor e as funções de cada colaborador. Todo colaborador tem um usuário e senha de acesso à qual é pessoal e intransferível, não sendo permitido o compartilhamento de senhas entre os colaboradores conforme estabelecido no regulamento interno da organização. Mas ressalta-se que a concessão de acessos aos colaboradores é determinada de forma manual pela administração, pois o sistema não possui parametrizações de verificação automática dos níveis de acesso concedidos aos usuários, porém o sistema dispõe de relatórios que apresentam todos os menus liberados para cada usuário, onde se podem analisar as áreas que podem ocorrer conflito de interesses. Quem tem acesso ao sistema para emissão de notas fiscais não tem acesso liberado para registro de pagamentos. Todos os acessos realizados ficam registrados com o usuário, data, hora e especificações de cada movimentação efetuada.

Também se pode observar a segregação de funções nos fluxos colunados de processos pós-vendas, porém nota-se a ausência deste padrão de fluxo nos demais departamentos, como o financeiro, contábil e fiscal, mas a empresa justifica esta ausência em outros departamentos devido aos fluxos existentes terem sido desenhados após a aplicação do Programa de Qualidade no Pós-Venda (QPV). A empresa deixou evidente o interesse em desenvolver os desenhos dos procedimentos dos outros departamentos.

Sobre o sistema de autorizações e aprovações a empresa faz a verificação entre as notas fiscais de compra com os boletos recebidos para pagamento, onde se concilia as informações, tais como os valores e datas a fim de verificar se ambos os documentos estão de acordo, estando

tudo correto, é feita a verificação de disponibilidade de pagamento do caixa e bancos e também paralelamente é verificado a disponibilidade de cheques recebidos para utilização.

No setor de revenda de peças e serviços os vendedores trabalham com cotações e margens de descontos pré-estabelecidas para as negociações, quando o vendedor tenta efetuar uma venda que fere o valor mínimo e a margem de desconto, a cotação é bloqueada pelo sistema, só podendo prosseguir com a negociação mediante aprovação do gestor imediato. Todo esse processo ocorre via parametrizações do sistema, que automaticamente bloqueia quando se tenta utilizar margens superiores não previstas, somente podendo ser desbloqueado pelo superior hierárquico que analisará a situação e deferirá ou não o prosseguimento da operação.

A empresa disponibiliza de relatórios extraídos do sistema que demonstram a margem de trabalho utilizada por cada vendedor. Outro meio de controle é o comissionamento. A comissão está vinculada a margem utilizada pelos colaboradores ligados aos setores de vendas, o que faz com que analisem com maior zelo todas as operações, que caso contrário terá impacto negativo na média da remuneração sobre as comissões no final do mês. A empresa acredita que amarrando estas operações, as pessoas terão interesse cada vez maior em acertar.

Outra forma de aprovação utilizada é o bloqueio automático do sistema na tentativa de vendas para clientes inadimplentes por pagamentos em atraso ou clientes com registros no Serasa, onde o processo só pode seguir se o superior hierárquico do vendedor aprovar.

As compras de materiais de escritórios e outros suprimentos operacionais ocorrem mediante autorização do setor financeiro por meio de um “bloquinho de autorização de compras”. O processo de cotação não é formal, ocorre por meio de pesquisas de preços feitas pelos próprios colaboradores, a eficiência do processo depende da ética do colaborador responsável.

De acordo com a determinação de funções e responsabilidades, a empresa dispõe dessas informações no regulamento interno da organização onde consta a função dos departamentos de forma sucinta, nos contratos de trabalho onde consta uma descrição breve das atribuições de cada função e de forma mais detalhada no plano de cargos e salários de cada departamento no qual apresenta a descrição das funções de acordo com os níveis hierárquicos.

Quando um gestor não está presente na empresa, pode-se observar a delegação de funções, que é quando se é delegado a algum outro colaborador de confiança pré-definido no nível hierárquico para responder e auxiliar em algumas atividades na sua ausência.

A empresa também utiliza de diversos organogramas para expor os níveis hierárquicos da organização, sendo possível perceber que a segregação de funções dentro da empresa PALMITRAC é estruturada em sua forma vertical com base na metodologia Top Down, sendo a diretoria o topo máximo responsável pelo processo de tomada de decisão.

Com relação ao controle de segregação de funções observa-se que o índice de rotação de funcionários é baixo, pois a empresa dispõe de 58 funcionários em funções estrategicamente estabelecidas, as quais exigem treinamentos e especializações, o que acaba diminuindo as chances de possíveis rotações, mas que não são impossíveis, pois existem históricos mencionados pela empresa. O custo e a demanda de tempo para capacitação e desenvolvimento na função de alguns funcionários não compensam em algumas situações a aplicação da rotação entre os setores.

Dentro da manutenção de contas de controle observamos que a empresa dispõe de um setor contábil próprio com duas contadoras responsáveis pelos lançamentos contábeis, que garantem que os registros das operações sejam feitos em tempo real o que conseqüentemente possibilita a manutenção das contas de controle com frequência regular, diminuindo significativamente as chances de erros, fraudes e ineficiências.

Pode se observar a manutenção de contas de controle no encerramento de balancetes mensais onde ocorre a verificação dos saldos das contas contábeis, e como exemplo de monitoramento em algumas delas é possível fazer verificações do estoque de transferência entre

as filiais, onde se verifica itens pendentes entre as unidades, nas contas em trânsito verificam-se peças que foram enviadas para reparo no campo e não retornaram. Com essas informações avaliadas mensalmente as ações corretivas podem ser tomadas a tempo de evitar que as pendências se tornem problemas maiores.

No departamento financeiro existe um módulo do sistema de gestão chamado caixa e bancos, onde são realizados os lançamentos das movimentações diárias da empresa como pagamentos de títulos, depósitos e transferências. No fim dos períodos, estes lançamentos têm seus saldos conciliados, onde no próprio sistema é possível fazer a conciliação destes valores.

No módulo de caixas e bancos é feita a verificação dos débitos e créditos, onde a conciliação dos saldos das contas contábeis com o saldo das contas correntes bancárias é feita semanalmente e para as operações de caixa é feita a conferência e conciliação diária. Para estes dois casos, após a realização da conferência dos saldos é feito um bloqueio no sistema onde os lançamentos conferidos até a data não podem mais ser alterados.

Quanto à legislação, a organização busca constantemente a atualização com base na legislação, na busca da regularização às exigências legais vigentes, para não sofrer com passíveis fiscais e legais.

Para acompanhamento da legislação a empresa dispõe da assinatura de uma consultoria fiscal, onde se tem direito de acesso ao portal online, *newsletter*, consultoria telefônica, e descontos nos cursos presenciais promovidos pelo consultor. A empresa também participa de sindicatos e associações inerentes a atividade da organização, que dispõe de assessoria jurídica pertinente ao ramo de atividade da organização que também disponibiliza de treinamentos aos seus associados (Ex.: Fenabreve – Abraforte).

Cada departamento da organização é responsável por garantir o acompanhamento das mudanças da legislação relacionada às suas atividades, todos possuem acesso às ferramentas mencionadas no parágrafo anterior. A empresa acredita no custo benefício oriundo da utilização das ferramentas de controle e acompanhamento da legislação utilizada.

Em relação à diminuição de erros e desperdícios, na medida do possível a empresa supervisiona os controles utilizados a fim de verificar se estão sendo aplicados corretamente, para que conseqüentemente gere informações confiáveis e auxilie na diminuição dos erros e desperdícios, para isso a PALMITRAC trabalha com conciliações de vários módulos, através de emissão de relatórios aonde é possível confrontar os relatórios gerenciais com os inventários e a contabilidade, assim potencializando a minimização dos riscos.

Em relação as contagens físicas independentes, é possível observar que o controle de estoque de peças é permanente, com atualizações realizadas diretamente no sistema operacional de gestão. A contagem do estoque acontece anualmente, exceto para os itens de giro que ocorre quatro vezes ao ano como os filtros, óleos, máquinas e implementos. Todas as contagens são realizadas pelo responsável do setor acompanhado de algum outro colaborador do setor contábil que é independente da tarefa. Quanto à contagem dos ativos imobilizados, atualmente a empresa realiza somente a contagem das ferramentas.

4.3 Modelo de gestão empresarial

Os selecionados para responderem os questionários foram o diretor da empresa, a contadora, o coordenador de RH, os gerentes, inclusive das filiais. Estando eles atuando, em sua maioria na área administrativa. Podemos observar também que, com base nos entrevistados, 12,50% possui 3º incompleto, 25% possui 3º Completo, 12,50% possui ensino superior incompleto, 37,50% possui ensino superior completo, e 12,50% dos entrevistados possui MBA incompleto. Observa-se que os entrevistados possuem considerável tempo em suas atuais funções, variando de 3 a 40 anos na atual função.

Em relação ao modelo e aos processos de gestão, pode-se observar que as tomadas de decisões descentralizadas ocorrem em torno de 75% dos casos, e o restante, 25% ocorrem muito

seguidamente essa descentralização. A empresa também possibilita certa independência aos funcionários, pois 62,50% afirmaram que possuem muita liberdade para tomar decisões. Ainda, 87,50% afirmaram que a empresa adota uma postura empreendedora e sustentável, este mesmo percentual se chegou para identificar que a gestão da empresa utiliza o planejamento, execução e controle para o estabelecimento dos objetivos e metas para atingi-los.

A partir destes resultados pode-se inferir que os funcionários possuem boa independência dentro da empresa, tendo muita liberdade para tomar decisões dentro de suas funções e responsabilidades. Sendo o estilo de administrar da empresa participativo, valorizando a integração entre as áreas e os colaboradores. A empresa também adota uma postura empreendedora, sempre se preocupando em buscar medidas sustentáveis, que não agridam o meio ambiente para tornar equilibrado a convivência do homem com o meio ambiente. Ainda também se destaca que a empresa aposta em medidas inovadoras, tais como mudanças nos procedimentos internos, adoção de ferramentas tecnológicas, entre outras.

Além disso, com base no questionário, 87,50% dos entrevistados responderam que os gestores utilizam em um nível elevado o processo de gestão, que envolve o planejamento, execução e controle para estabelecerem seus objetivos e diretrizes a fim de conduzi-las à situação objetivada.

A organização considera os controles internos como sendo extremamente importante no processo de direção da organização, bem como no processo de planejamento da organização e no processo de controle da organização, sendo que no questionário os percentuais para esses indicadores foram de 50% e 87,50% e 75%, respectivamente. Somado a isso, 62,50% consideram muito importante os controles internos no processo de organização das ações da organização, sendo que os restantes 37,50% consideram importante esse quesito.

Assim, o controle interno tem grande valia e importância dentro da PALMITRAC, pois como podemos observar este vem sendo utilizado em todos os processos e com grande participação, que vai desde as atividades menores, até as mais importantes.

Diante disso, denota-se que a PALMITRAC tem predominância no estilo de liderança ativa e paternalista, possuindo também, traços dos estilos de liderança participativa, democrática e servidora. Sendo uma liderança mesclada de todos esses estilos, onde o gestor está altamente envolvido e consciente de todas as tarefas, se preocupando com a participação dos seus funcionários, e em tornar estes capazes de tomar suas próprias decisões de fazerem o que sabem de melhor, promovendo a confiança no ambiente de trabalho, onde consequentemente vem a atingir uma boa produtividade.

A gestão da empresa PALMITRAC como um todo, está passando por um processo de profissionalização em todos os departamentos, onde, muitas das decisões são tomadas de forma descentralizadas, mas que necessitam ter o aval da diretoria. A diretoria conta com uma equipe de gerente separada por setores, os quais caminham em sintonia, tendo liberdade e autonomia para implementar e ajustar os processos de sua responsabilidade. As decisões tomadas por estes gerentes são informadas a diretoria, e muitas dessas decisões tomam como base o apoio da diretoria.

A empresa possui evidentemente a segregação de funções, dificultando os desvios e diminuindo os erros, onde tem a contabilidade a responsabilidade de realizar a auditoria interna da organização, verificando o cumprimento e os controles estabelecidos pela diretoria. O setor contábil também auxilia importantemente nas tomadas de decisões da organização, através de suas análises, por meio de gráficos e planilhas, transmitindo ao gestor a real situação da empresa, o que se torna mais fidedigno e confiável, pois a empresa faz muito uso dos controles internos.

4.4 Relação entre o controle interno e o modelo de gestão

Considerando a abordagem apresentada por Chiavenato (2003), que destaca que o processo administrativo como um sistema cíclico e aberto, no que tange a planejar, organizar, dirigir e controlar, de forma unida, essas funções se tornam interdependentes e interativas entre si. De modo que em um processo cíclico, nota-se que surge uma necessidade elevada de manter o controle, uma das funções do administrador, durante o exercício de todas as outras funções. E com o presente estudo podemos ainda mais denotar a necessidade desse controle, e da importância que a este deve ser dado para manter a empresa ativa e competitiva no mercado.

A PALMITRAC possui traços dos estilos de liderança ativa, paternalista, participativa, democrática e servidora, onde o gestor se encontra altamente envolvido e consciente de todas as tarefas realizadas pela empresa, preocupado com a participação dos funcionários, e em capacitá-los no que sabem fazer de melhor para tomar suas próprias decisões.

Apresenta traços de liderança ativa, em virtude de que o gestor tem necessidade de estar envolvido e ciente de todas as tarefas, se utilizando do controle interno para conseguir uma eficiência maior em estar a par de tudo o que acontece na empresa e em conseguir uma maior fidedignidade dos dados contábeis.

Os traços de liderança paternalista são percebidos em razão da identificação do caráter afetuoso, respeitoso, que busca evitar os desentendimentos na equipe e do uso do controle interno, que de acordo com Chiavenato (2003) nos traz que o controle como função do administrador, tem por finalidade assegurar que o resultado planejado, organizado e dirigido se adequem no que for possível aos objetivos anteriormente traçados, caracterizado como a fase onde deve ser conferido se as atividades estão, ou não, alcançando o resultado almejado. Pois caso não estejam atingindo esses resultados, os gestores devem tomar medidas a respeito do que ainda pode ser feito para corrigir eventuais problemas.

Ainda, identificou-se que a PALMITRAC também possui traços do estilo de liderança democrática, sendo que os funcionários dessa empresa possuem alto grau de autonomia, e com isso estabelecem um intenso uso do controle interno. Embora em contrapartida a essa autonomia, surge a necessidade de manter controle sobre as decisões, para ir acompanhando se estão agindo corretamente de acordo com o que foi almejado.

Com relação aos traços de liderança participativa e servidora, onde o gestor se preocupa em qualificar seus empregados para os deixarem mais independente, procurando suas melhores habilidades, assim como a liderança servidora de buscar encontrar as pessoas mais habilidosas e capacitá-las ainda mais para tomarem suas próprias decisões. E é nesse processo de capacitar os funcionários para tomarem suas próprias decisões que a empresa também faz uso de seu controle interno, na busca da redução de erros, de dificultar possíveis desvios, de salvaguardar os documentos da empresa, e de corrigir possíveis atitudes que não venham a levar a empresa ao atingimento de suas metas e objetivos.

Nesse sentido, denota-se que o controle interno e o modelo de gestão da empresa investigada estão relacionados em razão dos estilos de liderança abordados, estabelecidos em prol do alcance do planejamento estabelecido pela organização e aumento da qualidade em relação as informações necessárias para auxiliar no processo de tomada de decisão, principalmente no aspecto de salvaguardar o patrimônio da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo apresenta as conclusões do estudo em torno dos fundamentos teóricos e empíricos relacionados à temática de pesquisa, que teve por objetivo geral analisar a importância dos controles internos para a gestão da empresa PALMITRAC. Assim, o presente estudo foi realizado por meio de uma pesquisa descritiva, sendo aplicada em um estudo de caso de forma que os dados foram analisados qualitativamente.

Assim, ao verificar a utilização dos controles internos, destaca-se a partir dos dados evidenciados que a empresa PALMITRAC apresenta um conjunto de métodos de controles internos rotineiros que promovem a proteção dos ativos e a confiabilidade dos dados contábeis produzidos que também atuam impossibilitando a exorbitância de poder, erros, fraudes e ineficiências. A empresa dispõe de um ótimo sistema de dados informatizado rico em relatórios, métodos de bloqueios, permissões, ferramentas de acompanhamento das legislações e manuais e procedimentos corporativos que proporcionam controles à medida que a organização carece de informações.

No que tange ao modelo de gestão adotado pela empresa PALMITRAC, identificou-se que a organização apresenta predominância no estilo de liderança ativa e paternalista, possuindo também traços do estilo de liderança participativa, democrática e servidora. Sendo uma gestão mesclada de todos estes estilos, onde o gestor está altamente envolvido e consciente de todas as tarefas, se preocupando com a participação dos colaboradores, e em tornar estes capazes de tomar suas próprias decisões, e de fazerem o que sabem de melhor, promovendo a confiança no ambiente de trabalho, onde conseqüentemente venham a atingir uma boa produtividade.

Em relação à avaliação da relação entre os controles internos adotados com o modelo de gestão da empresa analisada, observou-se que existe uma forte relação entre o controle interno e a gestão da empresa, que os controles internos representam uma fonte importante de informações para os gestores, que realizam acompanhamento informativo cotidiano para avaliar o alcance das metas, objetivos e também identificar os fatores internos e externos que podem vir a afetar os negócios, para que avaliem os impactos que poderão ocasionar nas operações da empresa.

A empresa possui processos decisórios adequados suportados por uma boa estrutura de controles internos, que proporcionam a contabilidade o registro exato dos fatos ocorridos, que auxiliam na prevenção de erros, desperdícios e fraudes, e contribuem para o alcance dos objetivos da organização. Desta forma, considerando os principais resultados evidenciados pela pesquisa, conclui-se que a empresa PALMITRAC utiliza um amplo sistema de controle interno de suas operações desenvolvidas, indo desde a parte operacional de vendas até a parte administrativa, mais focada no processo de tomada de decisão. Bem como atribuiu um elevado nível de importância nos controles internos aplicados.

De toda forma, ainda pode-se concluir que a utilização e importância atribuídas aos controles internos, estão relacionados ao modelo de gestão ativa e paternalista que proporcionam maior envolvimento dos gestores nas tarefas do dia a dia fazendo com que estejam interinamente ligados aos resultados da organização, por meio das informações fornecidas pelos controles internos, sendo capazes de promover a otimização das suas decisões e, em consequência obterem o sucesso do empreendimento.

Ainda, destaca-se que a presente pesquisa permitiu observar mais especificamente os controles utilizados pela organização em estudo, o que contribui para com a literatura relacionada à temática estudada e para com a ampliação dos conhecimentos e experiências vividas ao longo da realização por parte das acadêmicas, contribuindo em si com mais constatações a serem divulgadas aos usuários interessados, como próprios pesquisadores e acadêmicos da universidade, para o desenvolvimento de futuras pesquisas, do qual sugere-se a replicação deste estudo, ou a aplicação em outras instituições/organizações, para posterior comparação dos resultados evidenciados através desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORDIN, Patrícia; SARAIVA, Cristiane Jardim. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada)**, v. 2, n. 3, p. 218, 2005.

CASTIGLIONI, J. A. M.; TANCREDI, C. T. **Organização Empresarial: Conceitos, Modelos, Planejamento, Técnicas de Gestão e Normas de Qualidade**. Erica, 2014.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

COELHO, M.A **essência da administração: conceitos introdutórios**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FLORIANO, José Cebaldir; LOZECKYI, Jeferson. A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. **Revista Eletrônica Lato Sensu**, n. 5, p. 1-8, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JÚNIOR, Sebastião Bergamini. Controles internos como instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDS, Rio de Janeiro**, v. 12, n. 24, p. 149-188, 2005.

LUNKES, Rogério João. O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 2, n. 3, p. 50-66, 2009.

MAIA, M. S.; DA SILVA, M. R.; DUEÑAS, R.; DE ALMEIDA, P. P.; MARCONDES, S.; CHING, H. Y. (2005). Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, p. 54-70, 2005.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 2004.

MONTANA, P. J.; CHARNOV, B. H. **Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MUNARIN, L. A.; LOPES, A. C. V.; NORILLER, R. M.; SANTOS, L. C.; CHAEBE, G.; SOUZA FILHO, P. A. L. O Controle Interno nas Empresas no Setor de Autopeças como Instrumento de Apoio na Gestão dos Estoques. **Anais... Encontro Científico de Administração, Economia e Contabilidade**, v. 1, n. 1, 2015.

PAULO, W. D. L.; FERNANDES, F. C.; RODRIGUES, L. G. B.; EIDT, J. Riscos e controles internos: uma metodologia de mensuração dos níveis de controle de riscos empresariais. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 43, n. 49, p. 49-60, 2007.

PEREIRA, A. C. **Sustentabilidade, responsabilidade social e meio ambiente**. São Paulo: Saraiva, 2008.

PEREIRA, Antônio Nunes. A importância do controle interno para a gestão de empresas. **Pensar Contábil**, v. 6, n. 25, 2008.

RESKE FILHO, Antônio; DE ALBUQUERQUE JACQUES, Elizeu; MARIAN, Paulo David. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Sociais e Humanas**, v. 18, n. 2, p. 49-54, 2005.

SANTOS, Marcos Vinícius; VIER, Ailson José. A importância da auditoria interna na contribuição da gestão dos negócios. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, n. 4, p. 139-164, 2014.

GESTÃO DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

Anderson Machado Pereira

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ

andersonpereira@unochapeco.edu.br

Júlio Adriano Ferreira dos Reis

Doutor em Administração Estratégica – PUC/PR

Professor do PPGCCA/UNOCHAPECÓ

julioreis@unochapeco.edu.br

Odilon Luiz Poli

Doutor em Educação – UNICAMP

Professor do PPGCCA/UNOCHAPECÓ

odilon@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do presente estudo é analisar as características da produção intelectual relacionadas à gestão de Instituições de Ensino Superior no Brasil. O estudo consiste em uma pesquisa bibliométrica, realizada por meio da análise de artigos publicados em periódicos indexados nas bases de dados Spell (nacional) e Scopus (internacional). Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva, por ter a pretensão de descrever às características da produção intelectual relacionadas à gestão de instituições de ensino superior no Brasil. A pesquisa é considerada quantitativa, no que diz respeito ao mapeamento realizado e qualitativa pela análise das informações, nos 85 artigos selecionados, nas duas bases de dados. Os resultados encontrados demonstraram um aumento significativo do interesse sobre o tema da gestão de Instituições de Ensino Superior nos últimos cinco anos. Outros indicadores analisados são evolução dos artigos publicados, características de autoria e coautoria, autores mais profícuos, principais temas abordados, revistas e instituições que mais publicaram e abordagens metodológicas utilizadas. Acredita-se que o estudo tenha contribuído na identificação das principais características da produção científica e que possa colaborar com os pesquisadores e demais envolvidos com o campo da gestão de Instituições de Ensino Superior no país.

Palavras-chave: Gestão de IES; Produção Científica; Pesquisa Bibliométrica.

1 INTRODUÇÃO

A educação em geral e as instituições de ensino superior em particular, tem sofrido mudanças profundas e radicais em uma sociedade baseada no conhecimento. No contexto atual, destaca-se o papel das instituições de ensino superior do país como protagonistas na produção e difusão do conhecimento.

Para Etzkowitz (2013) a universidade realiza o papel de uma incubadora natural, que oferece uma estrutura de suporte para professores e alunos para que eles iniciem seus empreendimentos. O autor destaca ainda a existência de um movimento global em direção à transformação das instituições acadêmicas de vários tipos em universidades empreendedoras.

Segundo Reis (2104), organizações sociais como Universidades, são consideradas complexas, sendo analisadas como ambíguas, paradoxais, profissionais e frouxamente articuladas. O autor destaca que as organizações acadêmicas representam uma forma peculiar de organizações complexas, que apresentam um trabalho de natureza intelectual, estruturado a partir de diversas áreas do conhecimento. Em consequência dessas características

diferenciadoras, a Universidade é compreendida como um tipo de organização que necessita de formas diferenciadas de planejamento e gestão.

Os estudos bibliométricos tendem a contribuir para que se reconheçam os temas mais pesquisados e os que ainda são incipientes em numa determinada temática, bem como no sentido de compreender eventuais falhas nos modelos e teorias. Além disso, pode-se perceber quais são as metodologias mais utilizadas, assim como a necessidade de estimular o uso de determinadas técnicas de investigação (COOPER e LINDSAY, 1998). Por meio de estudos bibliométricos é possível identificar temáticas mais estudadas, enumerar as instituições de ensino mais proficuas, assim como a possibilidade de formação de redes acadêmicas em torno de determinados temas. Neste estudo, a análise bibliométrica é aplicada para responder ao seguinte problema de pesquisa: Quais as principais características da produção intelectual relacionada à gestão de Instituições de Ensino Superior no Brasil? O objetivo do presente estudo é analisar as características da produção intelectual relacionadas à gestão de Instituições de Ensino Superior no Brasil. A justificativa do estudo está ligada à investigação das características da produção intelectual sobre a temática da gestão de instituições de ensino superior, podendo contribuir com informações a respeito da distribuição da produção ao longo do tempo, descrever os autores mais produtivos e os periódicos que mais publicaram sobre a temática, dentre outros.

A presente pesquisa visa preencher uma lacuna na literatura científica com relação aos estudos sobre a gestão em Instituições de Ensino Superior no Brasil. Como metodologia para responder ao problema da pesquisa foi elaborado um estudo bibliométrico. A pesquisa é considerada quantitativa, no que diz respeito ao mapeamento realizado e qualitativa pela análise das informações levantadas, nos 85 artigos selecionados, em periódicos indexados nas bases de dados Spell e Scopus. Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como do tipo descritiva (MARCONI e LAKATOS, 2011).

O presente artigo está estruturado em introdução e mais quatro seções. Na segunda seção expõe-se o referencial teórico sobre a gestão de instituições de ensino superior - IES no Brasil; na terceira, descreve-se a metodologia utilizada na condução da presente investigação; na quarta, expõe-se a análise dos resultados do campo da pesquisa em gestão de IES. Por fim, a quinta seção é destinada às considerações finais do estudo, limitações da investigação e sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão em Instituições de Ensino Superior no Brasil

A universidade, desde suas origens, vem cumprindo distintos papéis na evolução da educação, da ciência e da tecnologia, contribuindo, por meio do conhecimento, com a transformação da sociedade, embora isso nem sempre seja devidamente reconhecido (ROCHA, 2004).

As organizações contemporâneas se desenvolvem em ambientes exigentes e competitivos, criados pelas demandas das sociedades e marcados pela crise financeira mundial, na qual não escapam as Instituições de Educação Superior (IES), que estão orientadas para satisfazer as necessidades do ambiente e para fortalecer o fluxo de informação e colaboração com a sociedade (GUERRERO e MONROY, 2015).

As Instituições de Educação Superior (IES) brasileiras, a exemplo de outras organizações, têm enfrentado constantes desafios, provocados por mudanças econômicas, políticas e sociais. Inseridas em um contexto competitivo e de grandes transformações, as universidades privadas têm sido desafiadas em sua capacidade de responder às demandas externas, como forma indispensável de sobreviver, no curto prazo, e de garantir sua sobrevivência, no longo prazo. A adoção de abordagens de gestão como o planejamento

estratégico, por exemplo, tem sido crescente nesse tipo de organização (MEYER JUNIOR, PASCUCCI e MANGOLIN, 2012).

A busca do conhecimento científico e tecnológico na administração pública e na gestão da educação é uma constante na história das instituições políticas e sociais dos países da América Latina. Essa busca se manifesta, historicamente, tanto nas tentativas de importação de modelos estrangeiros, como na criação de modelos de soluções nacionais (SANDER, 1995).

Thachizawa e Andrade (2002), adotando um enfoque sistêmico na caracterização de uma instituição de ensino clássica, observam que poderia se representar uma IES como um macrossistema, em permanente interação com o ambiente. Segundo os autores, o sistema de interação seria composto de: a) *Fornecedores* – as entidades/agentes que fornecem recursos as IES, na forma de bens, serviços, capital, materiais, equipamentos e demais recursos necessários às atividades internas a instituições de ensino; b) *Clientes Internos* – representados pelos funcionários da IES, e principalmente, pelos alunos/estudantes; c) *Produto* – entende-se o profissional formado de acordo com as especificações sinalizadas pelo mercado, resultado de uma série de atividades realizadas internamente na IES; d) *Mercado* – subentendido como o conjunto de clientes externos, constituído de organizações que potencialmente iram absorver os profissionais formados pelas IES.

A forma de gestão, a estrutura de poder, os níveis hierárquicos, e o tipo de liderança válidos no passado já não encontram mais ecos nos tempos atuais. Tanto a forma como o tipo de relacionamento entre fornecedores, clientes, funcionários e órgão públicos diversos estão passando por mudanças radicais (OLIVEIRA e SILVA, 2006).

Para Reis (2014), tornou-se necessário pensar a gestão das Universidades alinhadas ao momento contemporâneo, que é permeado pela alta competição, escassez de recursos, novas demandas sociais, globalização, dentre outras questões.

De acordo com Thachizawa e Andrade (2002) a mudança proveniente das variáveis ambientais não controláveis, um misto de fator *social, cultural e tecnológico* afeta, de forma imediata e intensa, mais as instituições de ensino que outras organizações empresariais. Os autores referem-se a uma nova era, a da *economia digital*, na qual o capital humano passa a ser mais importante do que o capital tradicional.

Nesse contexto da Hélice Tríplice, caracterizada pelas interações entre a universidade-indústria-governo, como chave para a inovação em sociedades baseadas no conhecimento, a universidade empreendedora destaca-se como “um fenômeno contemporâneo crescente, com a academia assumindo um papel de liderança em um modo emergente de produção baseado na contínua inovação organizacional e tecnológica” (ETZKOWITZ, 2013, p. 42).

Para Neto (2003) a antecipação dos rumos e os impactos das mudanças em curso se tornam cruciais à escolha adequada de caminhos a serem adotados (estratégias). As IES que se tornarem mais capazes de identificar tendências e possibilidades de inflexão no processo de desenvolvimento da educação podem preparar-se melhor para a competição presente e intensa em todos os ambientes. Segundo o autor, outras transformações ainda estão em gestação e requerem uma visão prospectiva, além de atividades permanentes de planejamento estratégico. O papel dos gestores de nível corporativo é gerir o desenvolvimento de estratégias para a organização como um todo, incluindo a definição de metas, atuação, alocação de recursos, formulação e implementação de estratégias e atuar como liderança estratégica para a organização como um todo (HILL e JONES, 2013).

Na gestão de instituições de ensino privadas, Rocha e Granemam (2003) argumentam que, para o sucesso das organizações, a gestão que deve ser participativa para dar espaço à criatividade, mas que também precisa ser rígida para garantir que todos se centrem nos objetivos estratégicos institucionais. Para Thachizawa e Andrade (2002), à medida que o gestor de IES tem êxito em integrar o cliente e unir os interesses destes aos objetivos do plano estratégicos da instituição de ensino, refluem os resultados que assegurariam o cumprimento de sua missão.

Segundo os autores são esses resultados referente à missão da IES e sua busca por perpetuidade que, de fato, importam à comunidade como um todo e ao gestor em particular.

A gestão de uma IES é uma tarefa cada vez mais complexa, à medida que se multiplicam as exigências do mercado, que buscam maior rentabilidade nas instituições, melhoria na qualidade do ensino e uma maior flexibilidade para assegurar a competitividade diante das necessidades impostas pelo mercado e pelo Ministério da Educação e Cultura (DIAS, SANTOS e BEIRUTH, 2016). Com o objetivo de dar conta dessa diversidade de formas organizacionais, as universidades elaboram Planos de Gestão, usando, em geral, modelos de Planejamentos Estratégicos tradicionais e clássicos, o que indica o emprego, majoritariamente, de um receituário linear e sequencial. Ao mesmo tempo constata-se, pela teoria, que se está diante de organizações peculiares, que necessitam de ações flexíveis e apropriadas ao seu caráter multifinalista (REBELO; ERDMANN, 2007).

Em razão da pressão por revisão da gestão e pela busca de formas mais eficientes e eficazes de atuação, as instituições de ensino superior necessitam estar em constante mudança. Isto tem feito com que as instituições se lancem à busca de um gerenciamento estratégico, que lhes permita melhor definição de objetivos, estabelecimento de prioridades, uso mais adequado dos recursos e, em especial, a materialização das estratégias. Assim, um dos aspectos críticos da gestão universitária tem sido a prática de estratégias que permitam a esse tipo de organização alcançar o desempenho desejado e se manter competitiva no setor (MEYER JUNIOR; PASCUCCI; MANGOLIN, 2012).

2.2 Estudos Bibliométricos

Segundo Macias-Chapula (1998), uma pesquisa bibliométrica está orientada para “o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada”. Segundo o autor, a pesquisa bibliométrica “desenvolve padrões e modelos matemáticos para medir esses processos, usando seus resultados para elaborar previsões e apoiar tomadas de decisão” (MACIAS-CHAPULA, 1998, p. 134).

As leis bibliométricas mais renomadas são compostas das seguintes características: a) Lei de *Bradford*, que enfatiza a produtividade dos periódicos; b) Lei de *Lotka*, que destaca a produtividade científica de autores, ou seja, o número de vezes que cada autor aparece citado em outros trabalhos científicos, o que evidencia aspectos de coautoria, propondo que um número restrito de pesquisadores produz muito em determinada área de conhecimento, enquanto um grande volume de pesquisadores produz pouco; e c) Leis de *Zipf*, que conta as incidências de palavras que aparecem nos artigos científicos (VANTI, 2002; GUEDES e BORSCHIVER, 2005).

A Lei de Lotka descreve a produtividade e as citações de autores por meio de um modelo de distribuição de tamanho-frequência em um conjunto de pesquisas, evidenciando aspectos de coautoria (AMBONI, CAMINHA e ANDRADE, 2012). A Lei de Bradford ou Lei da Dispersão possibilita estimar o grau de relevância de periódicos que atuam em determinadas áreas do conhecimento específicas. Periódicos com maior publicação de artigos sobre determinado assunto tendem a estabelecer um núcleo supostamente de qualidade superior e maior relevância nesta área do conhecimento (ACEDO e CASILLAS, 2005; MACHADO JUNIOR et al., 2016). A Lei de Zipf mensura a quantidade de ocorrências das palavras em vários textos, gerando uma lista de terminações de um determinado assunto ou palavra, sendo utilizada para observar qual tema científico é mais evidenciado nos trabalhos (EGGHE, 2005).

Hesford, Van Der Stede e Young (2007), destacam que os aspectos metodológicos devem ser levados em consideração ao se realizar um estudo bibliométrico. Principalmente no que se refere às abordagens feitas, aos procedimentos escolhidos e aos objetivos traçados no trabalho. A bibliometria também serve para verificar de que forma os estudos estão sendo discutidos dentro das instituições acadêmicas, pois ela realiza o levantamento da área, através

das temáticas abordadas nas pesquisas. Dessa forma, as revistas científicas sofrem uma cobertura do que está sendo explorado, identificando autores que mais produzem, como também as instituições as quais estão vinculados os estudos (AHRENS e CHAPMAN, 2006).

Os estudos bibliométricos são utilizados geralmente para quantificar dados referentes a um determinado assunto que está sendo discutido em uma determinada área. A intenção é mostrar quais são as tendências da área em estudo e, de que maneira, está ocorrendo o interesse dos pesquisadores nela; como também, verificar quais assuntos se tornaram obsoletos com o passar do tempo.

3 METODOLOGIA

O presente estudo baseou-se em pesquisa bibliométrica, realizada por meio da análise de artigos publicados em periódicos indexados nas bases de dados Spell e Scopus.

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa se caracteriza como descritiva, por ter a pretensão de descrever às características da produção intelectual relacionadas à gestão de instituições de ensino superior no Brasil (MARCONI e LAKATOS, 2011). A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis (GIL, 2010).

O estudo realizado é considerado quantitativo, no que diz respeito ao mapeamento realizado e qualitativo pela verificação das informações que foram analisadas nos artigos selecionados nas bases pesquisadas (SAMPIERI, COLLADO e LUCIO, 2006).

Em resposta à problematização investigada, analisar as características da produção intelectual relacionadas à gestão de instituições de ensino superior no Brasil, realizou-se por meio do desenvolvimento de uma pesquisa bibliométrica. A pesquisa bibliométrica está orientada para o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada (MACIAS-CHAPULA, 1998).

3.1 Procedimentos de coleta de dados

Em razão do interesse da pesquisa em caracterizar o perfil da produção científica sobre a gestão de instituições de ensino superior do Brasil, optou-se por utilizar uma base nacional e uma base internacional. A base nacional escolhida foi a SPELL. A biblioteca eletrônica SPELL® Scientific Periodicals Electronic Library, é um repositório de artigos científicos e proporciona acesso gratuito à informação técnico-científica. A base internacional utilizada no presente estudo foi a SCOPUS. Por ser a base referencial da Editora Elsevier, a base Scopus é disponibilizada pelo Portal de Periódicos da CAPES, por meio do contrato Elsevier B. V/Scopus. A base de dados da Scopus “produzida pela Elsevier desde 2004, oferece ampla cobertura da literatura científica e técnica publicada a partir do século XIX em várias áreas do conhecimento” (VANZ e STUMPF, 2010, p. 68). Considera-se que as duas bases de publicações utilizadas nesse estudo são relevantes e adequadas para os objetivos propostos deste trabalho. Foi realizado um levantamento de artigos disponibilizados eletronicamente nessas duas bases de dados durante o mês de fevereiro de 2017.

A pesquisa foi realizada na base nacional Spell com os termos: “Gestão de IES” no título do documento; ou “Gestão de IES” no resumo; ou “Gestão de IES” na palavra-chave. No filtro tipos de documento foi selecionado “artigo”. Como resultado da pesquisa, foram encontrados 77 artigos.

A pesquisa na base internacional Scopus foi realizada com os termos: “IES Management” no título, resumo e palavra-chave. (Articletitle, Abstract, Keywords). No filtro “Country/Territory” foi selecionado *Brazil*. No filtro “Document Type” foi selecionado “Article”. O filtro para a coleta de dados na base Scopus foi realizado como descrito a seguir: *TITLE-ABS-KEY (ies AND management) AND (LIMIT-TO (AFFILCOUNTRY , "Brazil")) AND (LIMIT-TO (DOCTYPE , "ar"))*. Como

resultado da pesquisa, foram encontrados 10 artigos. Ao todo, foram encontrados 87 artigos nas duas bases pesquisadas. Em seguida, procedeu-se a análise individual de cada artigo, eliminando-se falsas recuperações e duplicações, obtendo-se uma amostra composta por 85 artigos. Procedeu-se, a partir de então, à leitura de cada um deles e, dessa forma, montou-se um banco de dados com as principais informações neles contidas. Para tabular, gerar as informações e, *a posteriori*, os gráficos e as figuras, foram utilizados os *softwares Microsoft Excel 2007 e UCINET 6*.

Os indicadores foram buscados através da análise bibliométrica, sendo eles: (I) evolução dos artigos publicados; (II) características de autoria; (III) autores mais profícuos; (IV) temas abordados; (V) revistas que mais publicaram; (VI) IES que mais publicaram; (VII) abordagens metodológicas.

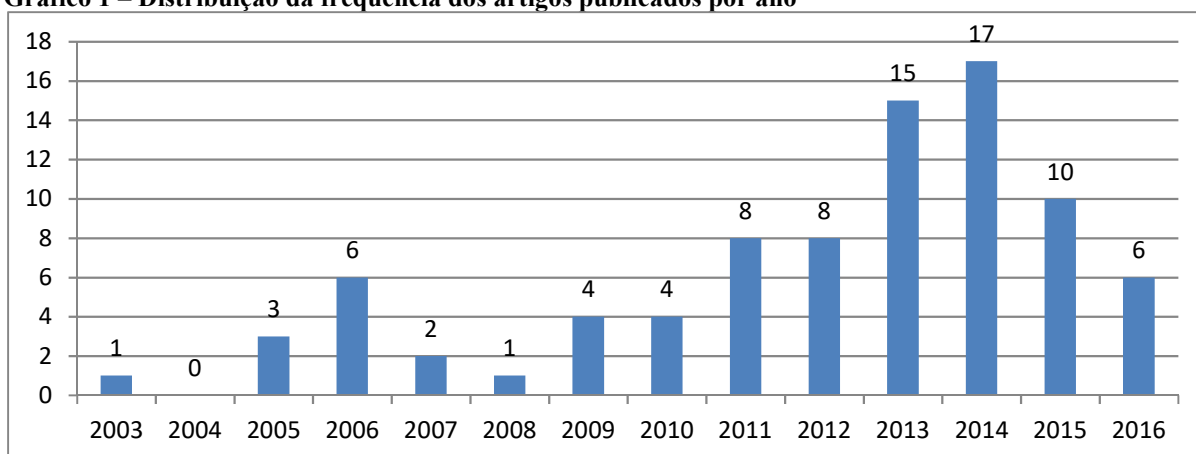
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção contempla a análise dos 85 artigos identificados nas duas bases eletrônicas de dados pesquisadas, juntamente com uma discussão sobre cada um dos indicadores.

4.1 Evolução dos artigos

O Gráfico 1 apresenta a evolução dos artigos sobre gestão de instituições de ensino superior publicados nas duas bases pesquisadas.

Gráfico 1 – Distribuição da frequência dos artigos publicados por ano



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que houve um crescimento na quantidade de artigos publicados sobre o tema em 2006 (6) quando comparado aos anos anteriores; nos quatro anos seguintes houve uma diminuição nos números; elevando-se as publicações a partir dos anos de 2011 (8), 2012 (8), um crescimento acentuado em 2013 (14); atingindo o ápice de crescimento no ano de 2014 (17), com uma queda acentuada nos anos seguintes de 2015 (10) e 2016 (6). Isso demonstra um aumento significativo do interesse sobre o tema da gestão de instituições de ensino superior como objeto de investigação no universo acadêmico e científico nos últimos cinco anos representando aproximadamente 66 % dos artigos publicados.

Cabe observar que podem existir artigos aprovados, no ano de 2016, porém ainda não publicados, em razão dos atrasos frequentes nas publicações em periódicos brasileiros.

4.2 Características de autorias

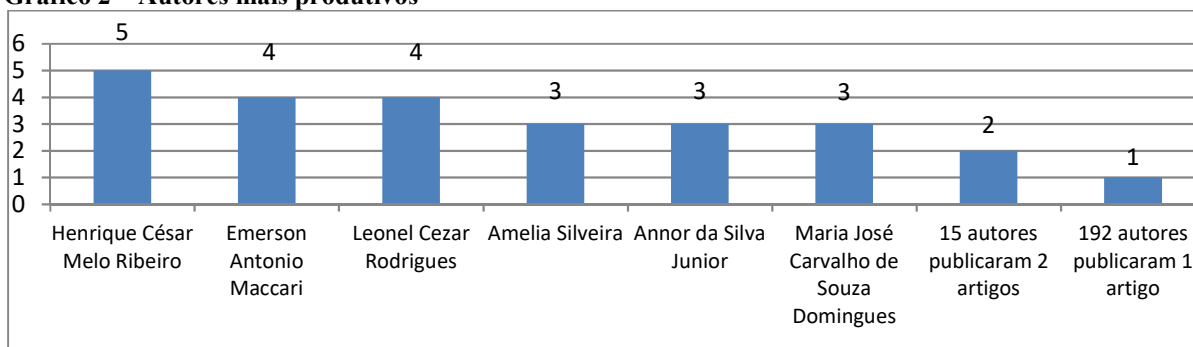
Em relação aos autores, o estudo revelou a existência de um total de 213 autores, com publicações de artigos sobre o tema abordado nas duas bases pesquisadas, que estão vinculados a um total de 78 instituições de ensino e pesquisa. A distribuição das instituições resultou na classificação de 71 instituições nacionais e 7 internacionais.

De maneira geral, observou-se no presente estudo a existência de uma baixa densidade de interação entre os autores o que pode representar uma limitação para a consolidação da produção científica sobre a temática investigada. Quanto mais densa as interações, maior a possibilidade de fluxo de informações. Como no caso em análise, a base é a disseminação de conhecimento científico, a baixa densidade interativa pode dificultar a estruturação de pesquisas e dos conhecimentos da área. As parcerias em estudos acadêmicos são essenciais, pois, através delas, o crescimento e a legitimidade de temas e campos do conhecimento é robustecida. (RIBEIRO, 2014).

4.3 Autores que mais publicaram

O gráfico 2 contempla os autores que mais artigos publicaram sobre o tema nas bases pesquisadas, destacando-se os pesquisadores Henrique César Melo Ribeiro (UNINOVE), com cinco artigos. Emerson Antonio Maccari (UNINOVE) e Leonel Cezar Rodrigues (UNINOVE) publicaram quatro artigos. Amelia Silveira (UNINOVE), Annor da Silva Junior (FUCAPE) e Maria José Carvalho de Souza Domingues (FURB) publicaram três artigos. Quinze autores participaram com duas publicações cada. A grande maioria, ou seja, 192 autores contribuíram com a publicação de um artigo.

Gráfico 2 – Autores mais produtivos



Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da pesquisa estão corroborando com a Lei de Lotka que afirma que poucos pesquisadores publicam muito e muitos autores publicam pouco (AMBONI, CAMINHA e ANDRADE, 2012) evidenciando a relevância dos autores mais profícuos.

A Lei de Lotka destaca a produtividade científica de autores evidenciando aspectos de coautoria, propondo que um número restrito de pesquisadores produz muito em determinada área de conhecimento, enquanto um grande volume de pesquisadores produz pouco. Os resultados encontrados estão de acordo com os dados da pesquisa realizada por Ribeiro (2014).

4.4 Instituições que mais publicaram

Analisando-se a produção científica e as IES de origem, foi possível perceber uma quantidade considerável de universidades e faculdades nacionais e internacionais, num total de 78 com publicações de artigos em periódicos científicos sobre a temática pesquisada.

É preciso considerar a concentração dos artigos entre as Instituições de Ensino Superior que apresentaram mais de um artigo, totalizando 24, representando aproximadamente 31% do total.

Destaca-se também o grande número de instituições com apenas um artigo publicado. A Tabela 1 mostra as IES com o maior número de artigos publicados no período analisado.

Tabela 1 – Instituições de Ensino Superior com maior número de artigos

Instituições de Ensino Superior	Quantidade
UNINOVE	15
PUC	8
USP	7
FURB	6
FUCAPE	4
UFRGS	3
UNISUL	3
USCS	3
UFRGS	3
FECAP	2
FGV	2
IFES	2
UFES	2
UFPB	2
UFPE	2
UFRN	2
UFSM	2
UNESA	2
UNIFOR	2
UNIGRANRIO	2
UNIHORIZONTES	2
UNIVALI	2
UNP	2
UP	2
Instituições com 1 publicação	54
Total	78

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando o desempenho das IES segundo as suas participações na autoria das publicações, tem-se a UNINOVE com 15 artigos publicados. Na sequência, a PUC, com 8 publicações, USP, com 7, FURB (6), FUCAPE (4), UFRGS, UNISUL, USCS, UFRGS com 3 artigos cada, FECAP, FGV, IFES, UFES, UFPB, UFPE, UFRN, UFSM, UNESA, UNIFOR, UNIGRANRIO, UNIHORIZONTES, UNIVALI, UNP e UP com 2 artigos cada.

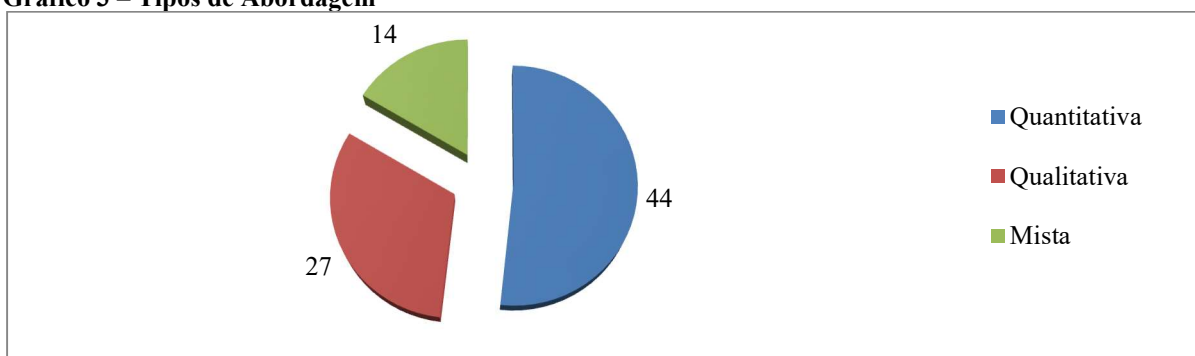
Nota-se que das 78 IES, 4 publicaram 6 ou mais artigos, 5 tiveram de 3 a 4 publicações, e a maioria (54) publicou apenas 1 artigo no período investigado.

De maneira geral, 30,76% das IES publicaram mais de uma vez e 69,23% publicaram apenas uma vez. Ainda cabe frisar que das 78 IES, 7 são oriundas de outros dois países europeus, são eles: Portugal com cinco e Espanha, com duas publicações. Destacamos que 91,02% das IES representadas neste estudo são nacionais e 8,97%, de outros países.

É importante destacar que a UNINOVE, a PUC e a USP foram às instituições que mais tiveram publicações. Isso confirma as observações de Ahrens e Chapman (2006), que é relevante saber a qual universidade os autores estão vinculados.

A figura 1 apresenta quais as instituições que mais realizaram parcerias na rede, destacando-se a UNINOVE, FURB, UFSC e UNISUL como as quatro instituições que mais interagiram com pesquisadores de outras instituições. Uma grande parte das IES publicaram seus artigos de forma isolada ou com o estabelecimento de apenas uma parceria.

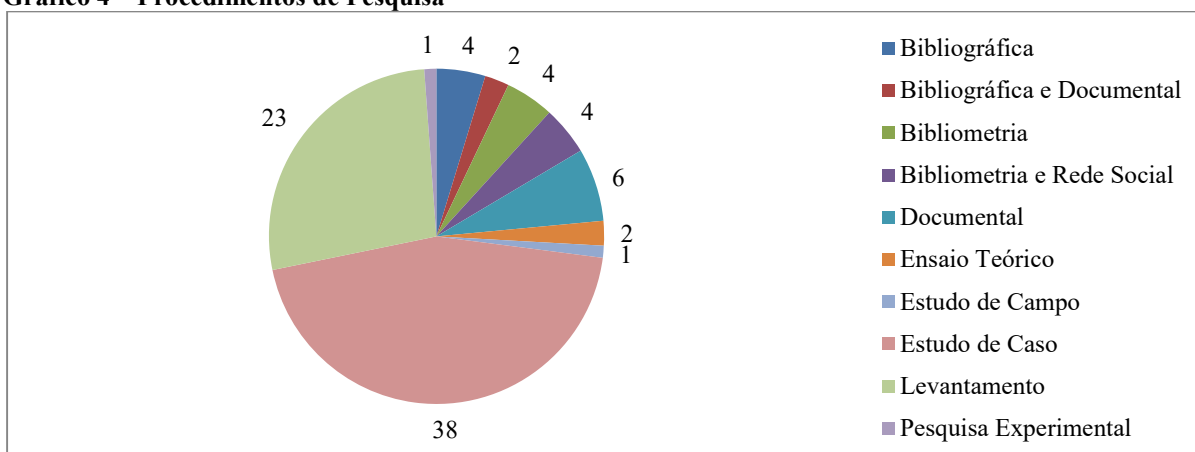
A figura 1 representa visualmente a rede de interação entre as diversas instituições de ensino superior.

Gráfico 3 – Tipos de Abordagem

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação aos tipos de pesquisa, quanto aos aspectos metodológicos: abordagens, procedimentos e objetivos, pode-se dizer que os dados tabulados estão condizentes com o estudo de Hesford, Van Der Stede e Young (2007), pois os pesquisadores afirmam que em um estudo bibliométrico, a metodologia abordada pelos autores deve ser levantada.

O Gráfico 4 apresenta os procedimentos de pesquisa adotados pelos autores.

Gráfico 4 – Procedimentos de Pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa.

Os tipos de procedimentos mais utilizados foram os trabalhos realizados com base em estudo de casos (38 artigos), seguido de levantamentos (23 artigos), documental (6 artigos), bibliometria, bibliográfica e bibliometria/rede social (4 artigos cada), bibliográfica/documental e ensaio teórico (2 artigos), estudo de campo e pesquisa experimental (com 1 artigo).

A Tabela 4 apresenta os instrumentos utilizados para a realização da coleta de dados nos artigos analisados. Destaca-se o questionário como o instrumento individual mais utilizado, aparecendo em 19 artigos, seguido da entrevista, com 16 artigos e da pesquisa documental, com 14 artigos.

Na sequência aparecem o uso de instrumentos duplos de coleta de dados em um mesmo artigo, com a pesquisa documental e entrevista em 12 artigos e documental e bibliográfica aparecendo em oito artigos.

Tabela 4 – Coleta de Dados

Coleta de Dados	Quantidade
Questionário	19
Entrevista	16
Documental	14
Documental e Entrevista	12
Documental e Bibliográfica	8
Bibliográfica	5
Documental, Entrevista e Questionário	3
Entrevista e Questionário	3
Documental e Questionário	2
Documental, Entrevista e Observação	2
Bibliográfica, Documental, Observação e Entrevista	1
Total	85

Fonte: Dados da pesquisa.

4.7 Temas da pesquisa

As temáticas dos artigos analisados no presente estudo são das mais variadas temáticas. A tabela 5 relaciona os principais temas abordados, com base nos artigos analisados.

Tabela 5 – Principais Temáticas dos Artigos

Temas	Quantidade
Gestão Estratégica	7
Gestão Ambiental	4
Gestão de Instituições de Ensino Superior	4
Gestão do Conhecimento	4
Sustentabilidade Ambiental	4
Marketing	3
<i>Balanced Scorecard</i>	2
Competência	2
Controladoria	2
Estratégia	2
Gestão Universitária	2
Instituições de Ensino Superior	2
Responsabilidade	2
Sistema de Informação	2
Planejamento	2
Outros	41
Total	85

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao classificar as principais temáticas estudadas sobre as publicações analisadas no período, de acordo com a Tabela 5, constata-se que a temática mais investigada é Gestão Estratégica com 7 artigos, seguida de Gestão Ambiental, Gestão de Instituições de Ensino Superior, Gestão do Conhecimento e Sustentabilidade Ambiental com 4 artigos cada, o Marketing aparece em 3 artigos. Os temas *Balanced Scorecard*, Competência, Controladoria, Estratégia, Gestão Universitária, Instituições de Ensino Superior, Responsabilidade, Sistema de Informação e Planejamento aparecem em 2 artigos. Por fim identificamos 41 artigos no item Outros em que as temáticas que são abordadas em apenas um artigo.

A Tabela 6 demonstra uma baixa concentração de publicações sobre o tema, destacando-se a Revista Ciência da Administração com 5 artigos publicados. Na sequência aparecem 8 revistas com 3 artigos e 9 revistas com 2 artigos cada. A grande maioria das revistas, ou seja, 38 delas possuem apenas um artigo publicado.

Tabela 6 – Principais Revistas

Revista	Publicações
Revista Ciência da Administração	5
Administração: Ensino e Pesquisa	3
BASE	3
Espacios	3
Navus - Revista de Gestão e Tecnologia	3
RAP	3
REAd	3
REUNIR	3
Revista Catarinense da Ciência Contábil	3
Contextus	2
Organizações em Contexto	2
Estratégia & Negócios	2
RAM	2
Revista Alcance	2
Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade - GeAS	2
Revista de Gestão Social e Ambiental - RGSA	2
Revista de Negócios	2
Revista Economia & Gestão	2
Revistas com publicação única	38
Total	56

Fonte: Dados da pesquisa.

O número reduzido de artigos e a grande dispersão de publicações não permitem a identificação e o estabelecimento de um núcleo de periódicos mais produtivos nessa área de acordo com a Lei de Bradford. Com o aumento de interesse sobre o assunto e seu respectivo desenvolvimento, torna-se possível o estabelecimento de um núcleo de periódicos mais produtivos sobre o tema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo analisar a produção científica a partir de duas bases eletrônicas de pesquisa. Uma base nacional e uma internacional. A base nacional utilizada foi a Spell. A biblioteca eletrônica Spell é um sistema de indexação, pesquisa e disponibilização gratuita da produção científica. Como base internacional foi utilizada a base de dados Scopus. A base Scopus é disponibilizada pelo Portal de Periódicos da CAPES.

A sistematização das informações e as análises realizadas foram aplicadas para responder adequadamente ao seguinte problema de pesquisa: Quais as principais características da produção científica relacionada à gestão de instituições de ensino superior no Brasil? O objetivo do presente estudo foi analisar as características da produção intelectual relacionadas à gestão de instituições de ensino superior no Brasil através de um estudo bibliométrico.

De modo mais específico, a análise bibliométrica serviu para identificar as características da produção científica ao longo do período estudado, quais os principais autores, as metodologias utilizadas pelos pesquisadores e os temas mais relevantes. Além disso, foi possível apresentar as revistas que mais publicaram e os principais temas abordados pelos pesquisadores brasileiros no âmbito das duas bases eletrônicas de dados, além de enumerar as instituições de ensino mais profícuas, assim como a possibilidade de formação de redes de autores e instituições em torno de determinados temas de pesquisa.

Foram enumeradas as Instituições de Ensino Superior com maior número de artigos publicados. É importante destacar que a UNINOVE, a PUC e a USP foram às instituições que mais tiveram publicações. Ao mesmo tempo, verificou-se que a produção científica é bastante pulverizada, na medida em que 54 IES publicaram apenas um artigo representando aproximadamente 70 % do total de publicações analisadas.

Em relação à análise temática, foi possível perceber uma ampla diversidade de temas tratados. A diversificação pode ser reflexo dos diferentes interesses individuais dos pesquisadores sobre a Gestão de IES, mas também pode indicar um campo de estudos ainda em processo de consolidação.

Como limitação do estudo, é preciso destacar que a amostra se restringiu à biblioteca eletrônica Spell (nacional) e a base Scopus (internacional). Ampliar o escopo poderia trazer novas e relevantes informações ao amplo universo de questões relacionadas ao assunto.

Sugere-se também analisar a produção científica em teses, dissertações e artigos publicados em periódicos de alto impacto, nacionais e internacionais, para que as conclusões sejam ampliadas, comparadas e fortalecidas, bem como analisar o comportamento de redes sociais com o objetivo de identificar prováveis redes de pesquisas acerca do tema.

No entanto, acredita-se que o estudo tenha contribuído na identificação das principais características da produção científica e que possa colaborar com os pesquisadores e demais envolvidos com o campo da Gestão de IES no país.

REFERÊNCIAS

ACEDO, F. J.; CASILLAS, J. C. Current paradigms in the international management field: an author co-citation analysis. **International Business Review**, EUA, v. 14, p. 619-639, out., 2005.

AMBONI, N.; CAMINHA, D. O.; ANDRADE, R. O. B. de. Produção acadêmica em teoria neo-institucional no Brasil: 1990 a 2010. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 13, n. 2, p. 212-231, maio/ago., 2012.

AHRENS, C; CHAPMAN, C.S. Doing Qualitative Field Research in Management Accounting: Positioning data to Contribute to Theory. **Accounting, Organizations and Society**, n. 31, p. 818-819, 2006.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2013.

COOPER, H. M.; LINDSAY, J.J. Research synthesis and meta-analysis. In: BICKMAN, L.; ROG, D. J. **Handbook of applied social research methods**. London: Sage Publications, p. 315-338, 1998.

DIAS, A. B.; SANTOS, V. A. D.; BEIRUTH, A. X. Consistência das Estratégias de Instituições de Ensino Superior: Um Estudo baseado na Percepção dos Stakeholders utilizando-se do Balanced Scorecard. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 10, n. 4, p. 431-448, 2016.

ETZKOWITZ, H. **Hélice Tríplice: universidade-indústria-governo: inovação em movimento**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2013.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 2010.

GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S.; Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: CIFORM Encontro Nacional da Ciência da Informação, 6, 2005, Salvador. **Anais...** Salvador, 2005.

GUERRERO, Y. M. N.; MONROY, C. R. Gestión de recursos intangibles em instituciones de educación superior. **Revista de Administração de Empresas**, v. 55, n. 1, p. 65-77, 2015.

EGGHE, L. Zipfianandlotkaian continuous concentration theory. **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, EUA, v. 56, n. 9, p. 935-945, 2005.

HILL, C.; JONES, G. **O Essencial da Administração Estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2013.

HESFORD, J. W.; LEE, S.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. **Management Accounting: A Bibliographic Study**. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Org.). Handbook of Management Accounting Research. Elsevier, 2007.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O Papel da Informetria e da Cienciometria e sua Perspectiva Nacional e Internacional. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, p. 134-140, maio/ago.1998.

MACHADO JUNIOR, C.; SOUZA, M. T. S.; PARISOTTO, I. R. D. S.; PALMISANO, A. As Leis da Bibliometria em Diferentes Bases de Dados Científicos. **Revista de Ciências da Administração**, v. 18, n. 44, p. 111-123, 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2011.

MEYER JUNIOR, V.; PASCUCCI, L.; MANGOLIN, L. Gestão estratégica: um exame de práticas em universidades privadas. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 49-70, 2012.

NETO, I. R. Universidade: Uma Organização Especial. In:NETO, I. R. **Gestão de Organizações de Conhecimento**. Brasília: FUNADESP, UCB/Univers, p.117-156, 2004.

NETO, I. R. Planejamento Estratégico, Estudos Prospectivos e Gestão do Conhecimento na IES. In: ROCHA, C. H.; GRANEMANN, S. R. (Org.). **Gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior**. São Paulo: Atlas. p.17-41, 2003.

OLIVEIRA, J. F.; SILVA, E. D. **Gestão Organizacional: descobrindo uma chave de sucesso para os negócios**. São Paulo: Saraiva, 2006.

REBELO, L. M. B.; ERDMANN, R. H. Modelo de formação de estratégias de gestão em Instituições de Ensino Superior sob o enfoque da Teoria da Complexidade. **Revista de Administração e Inovação**, v. 4, n. 1, p. 5-20, 2007.

REIS, J. A. F. **A influência dos fatores de natureza política no processo estratégico: estudo comparado de organizações acadêmicas**. 2014. 260 f. Tese (Doutorado em Administração) Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2014.

RIBEIRO, H. C. M. Doze anos de estudo da Revista de Administração Pública à luz da bibliometria e da rede social. **Revista Ciências Administrativas**, v. 20, n. 1, p. 137-167, 2014.

ROCHA, C. H.; GRANEMANN, S. R. Introdução. In: ROCHA, C. H.; GRANEMANN, S. R. (Org.). **Gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior**. São Paulo: Atlas, 2003. p.11-15.

SANDER, B. **Gestão da Educação na América Latina: construção e reconstrução do conhecimento**. Campinas, SP: Autores Associados, 1995.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SPELL. Scientific Periodicals Electronic Library. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

TACHIZAWA, T.; ANDRADE, R. O. B. **Gestão de Instituições de Ensino**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da Informação**, v. 31, n. 2, p. 152-162, 2002.

VANZ, S. A. S.; STUMPF, I. R. C. Procedimentos e ferramentas aplicadas aos estudos bibliométricos. **Revista Informação & Sociedade: Estudos**, v. 20, n. 2, p. 67-75, maio/ago. 2010.

OS FATORES DE INFLUÊNCIA NA DECISÃO DE COMPRA DA CARNE SUÍNA PELO CONSUMIDOR CHAPECOENSE

Ivana Irene Cavagnolli Gehm

Acadêmica do Curso de Administração da UFFS/Campus Chapecó
ivanagehm@yahoo.com.br

Lenize Tomazi

Acadêmica do Curso de Administração da UFFS/Campus Chapecó
lenizetomazi@hotmail.com

Rosemari Fatima Orłowski

Acadêmica do Curso de Administração da UFFS/Campus Chapecó
rosemari.orłowski@gmail.com

RESUMO

O entendimento de quais necessidades o consumidor busca suprir, é fundamental para a área de marketing das organizações, para desta forma identificar quais produtos e serviços oferecer ao seu cliente com mais chances de sucesso. O objetivo da presente pesquisa foi identificar como os fatores culturais, pessoais, psicológicos e sociais influenciam o consumo de carne suína pela população chapecoense. O embasamento teórico, para fundamentar a pesquisa abordou os temas: comportamento do consumidor, fatores que influenciam o comportamento e consumo de carne suína no Brasil e em Santa Catarina. A metodologia usada para o desenvolvimento do estudo teve como delineamento principal a pesquisa quantitativa e descritiva, foram aplicados 272 questionários para a população do Município de Chapecó, estimada em 209.553 habitantes em 2016. Os resultados encontrados apontam que a maior frequência de consumo da carne suína é uma vez na semana, o corte in natura preferido é a costela e os embutidos mais consumidos são salames e presunto. A carne suína perde em preferência para a bovina e de frango. Para quem consome a carne suína, a qualidade e o sabor são mais importantes que o preço. Já os fatores que mais influenciam as pessoas em não consumirem esse tipo de carne é acreditar que ela pode transmitir doenças, o sabor forte e carne considerada gordurosa. Algumas ações foram sugeridas para elevar a demanda desta proteína animal, como uma maior divulgação dos benefícios que a mesma traz a saúde e novos cortes e pratos prontos.

Palavras-chave: Comportamento do consumidor; Fatores de influência; Consumo de carne suína.

1 INTRODUÇÃO

A compreensão das necessidades, preferências e comportamento do consumidor são de fundamental importância para as empresas conseguirem se aproximar dos clientes e oferecer produtos ou serviços que melhor os atendam. A pesquisa de marketing é a área do marketing que tem por função oferecer os dados e informações necessárias, conforme Oliver (1999 apud TOALDO; LUCE, 2006, p.25), é preciso ter consciência de que o indivíduo compõe sua opção de compra comparando os benefícios oferecidos com os custos de aquisição da oferta e, em seguida, confrontando o valor dessa oferta com outros valores, fazendo assim a sua escolha.

Na decisão de compra o consumidor se comporta de forma a atender suas necessidades, porém é influenciado por diferentes fatores como cultura, os grupos de referência como a família e amigos, idade e ciclo de vida, ocupação, faixa salarial entre outros fatores. Esses fatores fazem parte das preocupações dos profissionais de marketing na formulação e implementação de estratégias que configurem entrega de valor ao mercado.

Neste sentido, o presente estudo tem como objetivo identificar como os fatores culturais, pessoais, psicológicos e sociais influenciam o consumo de carne suína pela população chapecoense. Para se chegar aos resultados, os principais fatores foram identificados, descritos, e por fim analisados quanto a sua influência na decisão de consumir ou não da carne suína, visando demonstrar se esses fatores se inter-relacionam, representando uma importante gama de informações para o desenvolvimento de novos produtos e inovações estratégicas capazes de alavancar o consumo da carne suína e seus derivados.

O artigo é composto pela presente introdução onde constam os objetivos da pesquisa, o referencial teórico com o comportamento do consumidor e um breve relato do consumo de carne suína no Brasil e em Santa Catarina. No terceiro item está a metodologia utilizada para desenvolver o estudo, seguida dos os principais resultados e discussões obtidas na pesquisa e por último as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O cenário competitivo em que a grande maioria das empresas atua e a busca pelo aumento nas vendas, leva à necessidade de conhecer os fatores que interferem nas decisões de consumo, visando obter as informações para elaboração das melhores estratégias de marketing que contribuam para o sucesso do negócio.

2.1 Comportamento do consumidor

O estudo do comportamento do consumidor é de fundamental importância para os profissionais de marketing, por permitir que se compreenda a geração de valor para o consumidor, dado o seu propósito central de satisfação das necessidades e desejos de seus clientes. A compreensão dessas necessidades e desejos contribui com o profissional de marketing a pensar o mercado com os corações e as mentes dos consumidores (LEVITT, 1985 apud PINHEIRO, 2006, p. 14). O objetivo do marketing é afetar o modo como os clientes pensam sobre a organização, suas ofertas ao mercado e se comportam em relação a ambas, (ARMSTRONG; KOTLER, 2007, p.110). Na visão de Kotler (1998), o marketing é um processo social e gerencial através do qual, indivíduos e grupos obtêm aquilo que desejam e de que necessitam, criando e trocando produtos e valores uns com os outros. Entender o comportamento de compra do consumidor, é importante, porém considerada uma tarefa difícil. Conforme, Paixão (2012), o crescimento da economia mundial nas últimas décadas, abriu espaço para muitas empresas atuarem, inclusive no mesmo mercado, gerando pressões e alta competitividade, obrigando as organizações a inovarem constantemente, tornando-se fundamental conhecer profundamente o consumidor de seus produtos e serviços, para assim desenvolver diferenciais que atendam a expectativa do cliente.

Para definir o comportamento de compra do consumidor, é preciso fazer referência ao comportamento de compra dos consumidores finais, indivíduos, famílias, constituindo assim o mercado consumidor (ARMSTRONG; KOTLER, 2007, p.111).

Os consumidores tomam diversas decisões de compra, todos os dias. As empresas buscam saber o quê, onde, como, quando, quanto e por que os consumidores compram, para compreender se o trabalho do marketing está obtendo resposta positiva ou não. Para tanto é preciso entender os estímulos e as características do consumidor (ARMSTRONG; KOTLER, 2007, p. 112).

Em concordância, a esta afirmação, Paixão (2012, p. 21), aponta: “estudar o comportamento do consumidor é importante para o marketing. É por meio de tal estudo que as empresas percebem oportunidades para satisfazer as necessidades de seus clientes”. Assim, um importante fator para o sucesso das organizações está em manter um bom relacionamento com seu consumidor, a fim de melhor conhecê-lo, de criar alternativas que façam com que além de manter-se como um cliente fiel ainda seja uma ponte para novos clientes. Nessa busca por manter e conquistar novos clientes, as empresas necessitam conhecer os diferentes fatores que exercem influência

sobre a decisão de compra e dessa forma adaptar-se para melhor atender aos desejos e necessidades de seus consumidores.

2.1.1 Fatores que influenciam o comportamento do consumidor

A venda de produtos e serviços é atividade chave para o sucesso de grande parte das empresas, dessa forma, o conhecimento e compreensão dos principais fatores que exercem influência na decisão de compra dos consumidores, tais como culturais, grupos de referência, pessoais e psicológicos, é primordial para o sucesso do negócio.

A cultura é um dos fatores mais importantes a ser levado em consideração no planejamento de produtos e na definição de estratégias de marketing (PINHEIRO 2006, p. 37). Segundo afirmam Armstrong; Kotler (2007, p.113), “a cultura é o principal determinante dos desejos e do comportamento de uma pessoa. O comportamento humano é em grande parte adquirido”.

Schiffmann e Kanuk (2009, p. 280) definem “cultura como a soma total das crenças, valores e costumes aprendidos que dirigem o comportamento dos consumidores e dos componentes de uma determinada sociedade”. As crenças e valores referem-se aos sentimentos e prioridades acumulados que as pessoas têm sobre coisas e posses. Dentro da cultura também são encontradas as subculturas.

Nos componentes de uma determinada subcultura estão crenças, valores e costumes que os distinguem de outros membros dessa mesma sociedade. Além disso, eles seguem a maior parte das crenças e valores culturais e padrões comportamentais da maior parte da sociedade. Assim a subcultura é definida como um grupo cultural distinto que existe como um segmento identificável dentro de uma sociedade maior e mais complexa (SCHIFFMANN; KANUK, 2009, p. 300).

As classes sociais, também se enquadram nas características culturais, onde as pessoas de cada classe apresentam comportamentos de consumo parecidos, porém sendo distintas as preferências entre as classes (ARMSTRONG; KOTLER, 2007, p.116).

A classe social é um dos fatores mais utilizados na segmentação de mercados, justamente por ser um indicador da posição social de um indivíduo perante os seus pares e diante da sociedade como um todo. A classe social pode ser definida como um critério de ordenação da sociedade, utilizando indicadores como poder aquisitivo, escolaridade e ocupação. (PINHEIRO, 2006, p.39).

Os grupos de referência representam um dos fatores de maior influência na decisão de compra dos consumidores. Pelo fato de pertencerem à diversos grupos e também por almejarem a participação em outros grupos, a influência das situações de interação social possui grande importância na aquisição e estabilização das ações de compra dos indivíduos (PINHEIRO, 2006, p.33).

Um grupo de referência é qualquer pessoa ou grupo que sirva como ponto de comparação (ou de referência) para um indivíduo na formação de valores e atitudes gerais ou específicas ou de um guia específico de comportamento. [...] Da perspectiva do marketing, *os grupos de referência* são grupos que servem como *estruturas de referência* para indivíduos nas suas decisões de compras ou de consumo. (SCHIFFMANN; KANUK, 2009, p. 220).

Os grupos influenciam as pessoas a novos comportamentos e estilos de vida, a sua atitude pessoal e autoimagem, criando pressões pessoais, e sendo assim formadores de opinião, na busca por marcas e produtos. A família pode ser considerada a organização de consumo mais importante na influência do comportamento do comprador, e por isso é amplamente pesquisada, por determinar a opção de compra de muitas pessoas. Ainda, tanto nos grupos como nas famílias, as pessoas desempenham papéis e carregam um status, escolhendo produtos apropriados para si (ARMSTRONG; KOTLER, 2007, p.120).

As decisões de compra do consumidor, também sofrem influências pessoais, que segundo Paixão (2012, p. 29) “são grupos aos quais os indivíduos pertencem e que, em determinados

momentos, servem de referência para determinar as atitudes e os comportamentos desses indivíduos”. As características são as seguintes:

- Idade e estágio no ciclo de vida: os gostos quanto aos produtos comprados, são geralmente relacionados à idade. Outro fator que interfere na compra, é o estágio de ciclo de vida, e assim o profissional de marketing precisa desenvolver planos e produtos para atender este estágio, e atualmente está bem diferenciado, considerados estágios alternativos, como casais sem filhos e casais homossexuais.
- Ocupação: a ocupação de uma pessoa afeta os bens e os serviços que ela adquire, trabalhadores braçais compram roupas de trabalho mais simples, já executivos buscam ternos, por exemplo.
- Situação financeira: também interfere diretamente na escolha de um produto, e devem ser oferecidos produtos para atender altos e baixos padrões de consumo.
- Estilo de vida: definido como o padrão de vida de uma pessoa expresso na sua psicografia, avalia atividades, interesses e opiniões de cada um.
- Personalidade e autoimagem: a personalidade pode ser útil na análise do comportamento do consumidor em relação à escolha de determinado produto ou marca. As marcas também possuem personalidade, sendo a mistura de características humanas que podem ser atribuídas à determinada marca.

Outro importante fator, considerado grande influenciador na decisão de compra, são os fatores psicológicos. Nas palavras de Pinheiro (2006, p.22), esses fatores referem-se ao conjunto das funções cognitivas (pensamentos), conotativas (comportamento) e afetivas (sentimentos) no processo de compra, envolvendo a percepção, aprendizagem, memória, atitudes, valores, crenças, motivação, personalidade e estilo de vida dos consumidores.

A percepção está relacionada a fatores psicológicos de como as pessoas internalizam os estímulos ambientais. “Percepção é definida como o processo pelo qual um indivíduo seleciona, organiza e interpreta estímulos em uma imagem significativa e coerente do mundo. Ela pode ser descrita como sendo a maneira como vemos o mundo à nossa volta. (SCHIFFMANN; KANUK, 2009, p. 110). Pinheiro (2006, p.24), considera que o uso de estímulos sensoriais como forma de chamar a atenção do consumidor e levá-lo a construir uma percepção do produto é o que atualmente mais chama a atenção dos profissionais de marketing.

A Motivação está ligada às necessidades, Las Casas (2012, p.198-199) associa a motivação à hierarquia das necessidades da teoria de Maslow, “De acordo com as necessidades, as pessoas sentem-se motivadas a comprar, tem motivo para a ação (motivo + ação = Motivação)”. Os indivíduos, à medida que vão satisfazendo as necessidades de determinado nível, passam a considerar como importantes as necessidades imediatamente superiores.

Aprendizagem e memória estão ligadas ao fato de que, o comportamento do consumidor sofre influência da forma pela qual os consumidores aprendem, e isso ocorre de modos diferentes. Quando as experiências de consumo forem positivas, os clientes procuram comprar a mesma marca no futuro para repetir a satisfação, porém em caso de experiências negativas, da próxima vez o produto será evitado (LAS CASAS, 2012, p.202). Pinheiro (2006, p.27), cita que a ação conjunta da aprendizagem e da memória leva à consolidação de hábitos de consumo, sendo fundamental na compreensão dos processos de lealdade e envolvimento dos consumidores com os produtos.

Em relação ao estilo de vida, Solomon (2002) apud Pinheiro (2006, p. 30), comenta que estilo de vida diz respeito às formas como os consumidores escolhem gastar seus recursos disponíveis (tempo e dinheiro), incluindo seus valores, gostos e preferências, refletidas em suas escolhas de consumo.

2.2 Consumo de carne suína

A decisão de compra do consumidor é influenciada por fatores importantes, e relacionados com o ambiente no qual estão inseridos. Conforme aponta Gains (1999, p.33) apud Raimundo (2013):

[...] à escolha alimentar, fenômeno psicológico com manifestações físicas, consiste numa série de reações previsíveis e controláveis. Ressalta-se que qualquer comportamento relacionado a alimento deve levar em consideração três elementos: a comida em si, o consumidor e contexto ou situação no qual essa interação ocorre. (GAINS, 1999, p.33 apud RAIMUNDO, 2013).

Atualmente, qualidade não é considerada diferencial em um produto, e sim uma necessidade de grande relevância, que deve ser considerada pelo mercado produtor, aliada ao fator preço (HEINEN, 2013). No que se refere à carne suína produzida no Brasil, qualidade e bom preço superam outras produções, como as de origem bovina e de frango. Segundo a Associação Brasileira de Criadores de Suínos ABCS (2015, p.2), “há mais de 30 anos o suíno industrializado passa por melhorias em sua produção, manejo e genética, que resultaram num produto final de altíssima qualidade”. Porém, alguns mitos criados há décadas interferem na opção de compra do consumidor, muitas vezes desinformado, como apresenta a ABIPECS (2011, p.3), “apesar da grande demanda pelo produto brasileiro no exterior, ainda é pouco consumida no Brasil, quando comparada a carne bovina e de frango”.

O Brasil é o quarto maior produtor de carne suína, ficando atrás de China, União Europeia e Estados Unidos, e também quarto maior exportador mundial, no entanto, o brasileiro consome menos carne suína, do que produz (BRADESCO, 2017, p.22-23). No Brasil, o consumo anual de carnes é de 80 kg por pessoa, sendo que a carne suína fica entre 11 e 14 kg, e na grande parte é de derivados. As agroindústrias investem em inovação em produtos processados (linguiças, salsicha, mortadela), visando alavancar a marca e conquistar o consumidor. Outra aposta do mercado interno é a criação de valor em produtos como as carnes nobres e a busca de qualidade extrínseca (ZEN; RAIMUNDO, 2010). Na produção nacional de carne suína, destacam-se os estados da Região Sul, sendo Santa Catarina o maior produtor.

A criação de suínos em Santa Catarina tem início juntamente com o processo de colonização, principalmente na região oeste, com as famílias vindas do Rio Grande do Sul. A princípio, os suínos eram produzidos para a subsistência e o excedente voltado ao mercado, mais tarde com o surgimento das agroindústrias modernização do setor, a atividade passou por grandes mudanças, com utilização de modernas tecnologias e produção totalmente voltada para o mercado.

O Estado de Santa Catarina possui o maior rebanho do país, representando 25 %, do total da produção brasileira é na região Oeste que se localizam as grandes empresas integradoras. No que tange ao consumo da carne, em 2011 segundo dados da EPAGRI (2012, p.1), a média de consumo catarinense foi de 23,63 kg/per capita, sendo a média nacional de 12,94 kg. O consumo de carne suína é cercado por mitos e lendas que ainda precisam ser desmistificados, por muito tempo essa carne foi vista como vilã, e possível causadora de doenças, como a teníase, ou por possuir alto índice de gordura (VARGAS, 2015, p.18).

Na tentativa de desmistificar os aspectos negativos e aumentar o consumo, alguns eventos como feiras, seminários e festas gastronômicas tem a missão de divulgar novas receitas e preparos da carne suína. Um exemplo desses eventos ocorre na cidade de Concórdia (SC), onde anualmente acontece a FENAL, Feira Nacional do Leitão Assado, evento tradicional, onde é possível conferir a qualidade e o sabor desta carne, além de manter a tradição regional de produção e consumo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento principal dado à pesquisa foi de pesquisa quantitativa e descritiva. Nas palavras de Mattar (2011, p. 90), as pesquisas descritivas também chamadas de conclusivas, são caracterizadas por possuírem objetivos bem definidos, procedimentos formais, são bem estruturadas e dirigidas para a solução de problemas ou avaliação de alternativas de cursos de ação. Pinheiro et al. (2006, p. 90), complementa que a pesquisa quantitativa é adequada para grande volume de dados e para a mensuração das características de um determinado mercado ou público alvo, em questões relacionadas ao mix de marketing e também como subsídio para a definição do tamanho e do potencial de um mercado-alvo.

A pesquisa foi realizada tendo por base a população do município de Chapecó SC. Segundo o IBGE (2016), a estimativa para o ano de 2016 era de 209.553 habitantes, essa população serviu de base para o cálculo da amostra. Foi utilizada a amostragem probabilística que consiste em um processo de seleção no qual cada unidade amostral na população tem uma probabilidade conhecida e diferente de zero de pertencer à amostra (PINHEIRO et al., 2006, p. 96).

Portanto para cálculo da amostra utilizou-se os seguintes parâmetros:

N = População: 209.553;

e = Erro Amostral: 5%;

Z = Nível de Confiança: 90% (definido em 90% em função da capacidade de coleta de dados dentro do tempo determinado);

p = Probabilidade do Evento: 50%.

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{Z^2 \cdot p \cdot (1 - p) + e^2 \cdot (N - 1)}$$

Dessa forma definiu-se n= 271 (amostra).

Após a primeira etapa da pesquisa com fontes secundárias junto a livros, revistas da área de administração de marketing, artigos, sites como ABCS (Associação Brasileira dos Criadores de Suínos), Abipecs (Associação Brasileira da Indústria Produtora e Exportadora de Carne Suína) para a elaboração do referencial teórico, foram aplicados questionários.

Para chegar aos objetivos desejados, a pesquisa teve como instrumento de coleta de dados o questionário que, nas palavras de Marconi; Lakatos (2010) consiste em um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito. O instrumento foi formado por 17 perguntas fechadas e 1 aberta. No total foram aplicados 272 questionários, procedeu-se a tabulação por meio de planilha do Programa Excel e aplicação de estatística descritiva para posterior análise e interpretação. A partir dos dados obtidos pode-se inferir que são válidos para toda a população chapecoense. Segundo Barbeta (2003, p.17), estatística inferencial é o ato de generalizar resultados da parte (amostra) para o todo (população).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A presente pesquisa teve como objetivo compreender como os fatores pessoais, psicológicos, sociais e culturais influenciam o consumo de carne suína pela população chapecoense e apontar os fatores que restringem o consumo. Para se atingir estes objetivos, foram aplicados de forma aleatória 272 questionários entre os dias 25 de dezembro de 2016 e 10 de janeiro de 2017.

Como primeira etapa buscou-se identificar o perfil das 272 pessoas que participaram da pesquisa. Assim, identificou-se que, 104 eram do gênero masculino e 168 do gênero feminino, representando 38% e 62% respectivamente. Conforme pode ser observado na Tabela 1, a faixa etária mais representativa com 41% das respostas foi a de 21 a 30anos, seguida da faixa de 31 a 40 anos com 17% e 16% do grupo de 16 a 20 anos.

Tabela 1 – Idade, Estado Civil e Escolaridade dos Participantes da Pesquisa, em Percentual

Idade	%	Estado Civil	%	Escolaridade	%
16 a 20 anos	16	Solteiro	45	Ensino Fund.Inc.	7
21 a 30 anos	41	Casado	32	Ensino Fund. Comp.	4
31 a 40 anos	17	Separ./Divorc.	3	Ensino Médio Inc.	5
41 a 50 anos	15	Viúvo	1	Ensino Médio Com.	18
51 a 60 anos	9	União Estável	19	Superior Incompleto	30
Acima de 61 anos	2	Outro	0	Superior Completo	19
				Pós-Graduação	17

Fonte: Elaborado pelos Autores

Quanto ao estado civil, a maior participação na pesquisa foi de solteiros com 45% de questionários respondidos, em seguida aparecem os casados com 32% e união estável 19%. Observou-se nestes grupos um público jovem, economicamente ativo e sem restrição alimentar. Quanto à escolaridade das pessoas que responderam, os grupos mais representativos foram os que possuem curso superior incompleto 30%, 19% com superior completo e 18% com ensino médio completo, demonstrando que o município se caracteriza por ser uma cidade universitária, aonde o jovem vem em busca de oportunidade educacional e profissional.

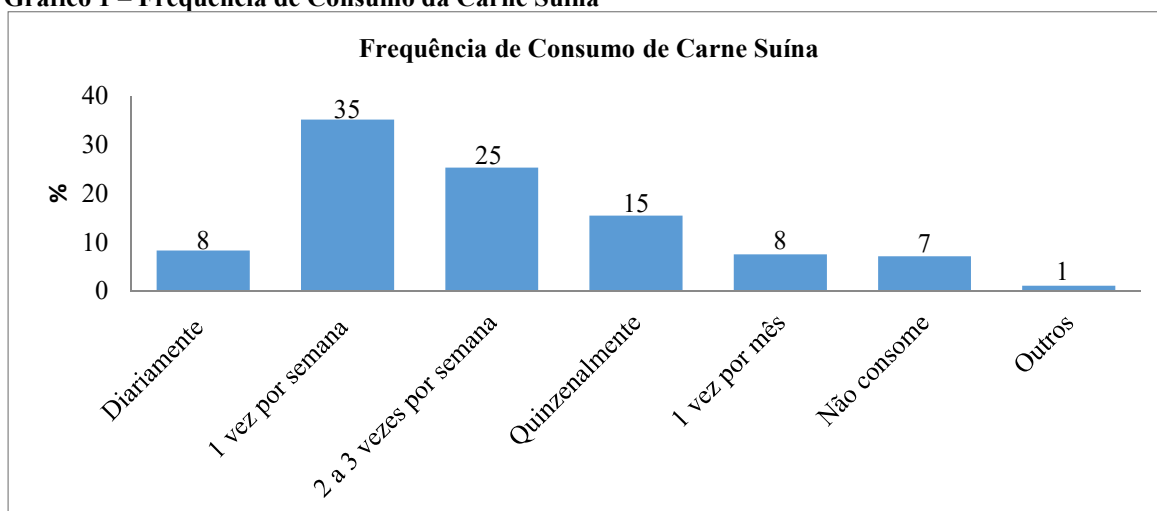
Outra informação buscada visando melhor conhecer as pessoas pesquisadas foi o tamanho das famílias a que elas pertencem, as mais representativas foram 34% das famílias com 3 pessoas, 28% com 4 pessoas e 22% com duas pessoas. Quanto à ocupação profissional, identificou-se que 122 pessoas, representando 47% atuam em empresas privadas, 19% são funcionários públicos, 11% trabalham por conta própria e os demais se dividem entre donos de negócio, estagiários, bolsistas e pessoas que não trabalham.

Em uma pesquisa relacionada a consumo, conhecer a renda é um fator de grande importância, neste caso foi identificado que 40% das famílias que participaram possuem renda entre 3 e 5 salários mínimos, 20% ficam entre 2 e 3 salários mínimos e empatados com 16% ficam os respondentes entre 1 e 2 salários e também aqueles que recebem entre 5 e 10 salários, os demais, 5% recebem mais de 10 salários e 2% até 1 salário mínimo.

As pessoas foram questionadas quanto ao consumo de carnes. Das 272 pessoas que participaram da pesquisa, apenas 10 responderam que não comem carne, as demais, ou seja, 96% são consumidoras de algum tipo de carne.

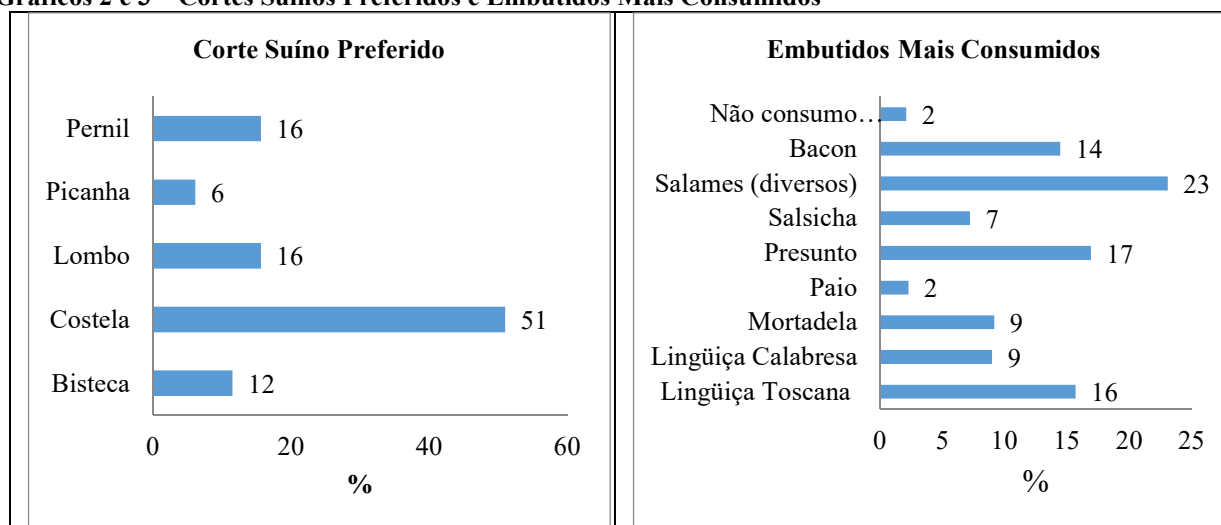
Ao entrar mais no foco da pesquisa que é o consumo de carne suína, foi perguntado se a família consumia carne suína, obteve-se que 89% das famílias tem por hábito consumir carne suína. Esta informação pode estar relacionada ao fato de Chapecó, situar-se na região Oeste de Santa Catarina, região esta que é a maior produtora de suínos do estado, e aonde iniciou a “formação do complexo agroindustrial, por meio da instalação das grandes agroindústrias e cooperativas (Sadia, Perdigão, Aurora, Seara, Chapecó, Fricassa, Gumz, Pamplona etc.)” sendo tradicional o consumo, passando de geração para geração (ACCS, 2017, p.6). No Gráfico 1 observa-se a frequência de consumo dos indivíduos pesquisados.

Das famílias que consomem carne suína, 35% consomem uma vez por semana, 25% consomem de 2 a 3 vezes por semana, em 15% o consumo é quinzenal, enquanto que as demais consomem em menor frequência.

Gráfico 1 – Frequência de Consumo da Carne Suína

Fonte: Elaborado pelos Autores

Para as pessoas que participaram da pesquisa, também foi solicitado que respondessem se consumiam a carne suína *in natura* ou como embutidos, a grande maioria 86% respondeu que consome a carne preparada das duas formas. A partir dessa informação buscou-se identificar as preferências do consumidor quanto ao tipo de corte e quais os produtos embutidos (industrializados) eles mais consomem. O tipo de corte e embutidos da preferência dos respondentes é apresentado nos Gráficos 2 e 3.

Gráficos 2 e 3 – Cortes Suínos Preferidos e Embutidos Mais Consumidos

Fonte: Elaborado pelos Autores, 2017.

O corte de carne suína *in natura* que possui a maior preferência dos consumidores entrevistados é a costela com 51%, em seguida aparece o lombo e o pernil com 16% cada. Segundo Antonangelo et al. (2011) apud Heinen (2013, p. 42), “quanto ao perfil dos consumidores de carne suína no município de Botucatu, São Paulo, a maior preferência no cardápio dos consumidores é a bisteca demonstrando que a preferência por um corte carne também está relacionada aos hábitos de consumo de cada região”. Em relação aos embutidos, o questionamento foi quanto aos itens mais consumidos, neste caso os respondentes poderiam marcar até dois produtos. Os produtos com maior número de respostas foi salames diversos com 23%, presunto com 17 %, lingüiça toscana com 16% e bacon com 14% das preferências.

Na Tabela 2, estão representados 4 tipos de carnes, para as quais as pessoas entrevistadas indicaram a ordem de preferência.

Tabela 2 - Carnes de Preferência dos Entrevistados

Preferência	Bovina (%)	Frango (%)	Peixe (%)	Suína (%)
1ª opção	60	21	14	5
2ª opção	23	39	14	24
3ª opção	10	22	27	41

Fonte: Elaborado pelos Autores

Foram apresentadas 4 variedades de carnes e solicitado que os entrevistados que as enumerassem por nível de preferência. Sob esse enfoque, a carne bovina aparece como primeira opção para 60% das respostas, o frango é a segunda preferência para 39% das pessoas. O peixe e a carne suína aparecem como terceira opção com 27% e 41% das respostas, respectivamente. A carne suína é primeira opção para apenas 5% das pessoas pesquisadas, para 24% delas é a segunda opção e, para 41% das respostas é consumida como terceira opção. Esse resultado está em consonância com o consumo nacional, onde a carne bovina tem a preferência, seguida do frango e do suíno. Segundo a CONAB (2013) apud Hainen (2013, p.21), “apesar da grande demanda pelo produto brasileiro no exterior, ainda é pouco consumida no Brasil, quando comparada a carne bovina e de frango”. O que ocorre é que muitos consumidores não conhecem as propriedades da carne suína, conforme cita a ABPA (2017, p.2): “É uma excelente fonte de proteínas, aminoácidos, vitaminas B1, B2, PP, B6 e B12, ácidos graxos, ferro, selênio, fósforo, niacina, riboflavina, potássio e zinco, além de baixo teor de gordura”. Apesar da evolução do processo produtivo e divulgação, ainda existem preconceitos e mitos que influenciam a decisão de compra e consumo por grande parte da população.

Como uma forma de aumentar a divulgação de pratos e a qualidade da carne suína, alguns eventos são realizados em vários municípios do oeste catarinense, com cardápios específicos de carne suína. Quando questionados se participam de eventos como estes, e qual a preferência entre porco grelhado e porco recheado, 64% optaram por porco recheado, 29% grelhado e 7% disseram não ter preferência, pois gostam da carne preparada dessas duas formas.

A Tabela 3 traz o grau de importância para os diferentes aspectos da carne suína, na decisão de compra do consumidor chapecoense.

Tabela 3- Grau de importância dos aspectos gerais considerados durante a compra

Aspectos Gerais	Sem importância	Pouco Importante	Importante	Muito Importante
Sabor	2%	1%	33%	64%
Preço	4%	6%	44%	46%
Carne suína é saudável	2%	12%	46%	40%
Facilidade no preparo	10%	24%	40%	26%
Qualidade	1%	2%	23%	72%
Tradição de Ano Novo	27%	22%	28%	24%
Indicação de amigo	37%	26%	26%	11%
Indicação de familiar	32%	26%	28%	14%

Fonte: Elaborado pelos autores

Os entrevistados classificaram cada aspecto como sendo sem importância, pouco importante, importante e muito importante. O item qualidade recebeu 72% da classificação muito importante e apenas 1%, considerou sem importância, corroborando com Heinen (2013), quando aponta que atualmente, qualidade não é considerada diferencial em um produto, e sim uma necessidade de grande relevância, que deve ser considerada pelo mercado produtor, aliada ao fator preço.

O aspecto sabor obteve 64% das respostas como muito importante, e apenas 2% consideraram sem importância, indicando que o consumidor valoriza pratos ou cortes de sabor diferenciados, acima do fator preço, que recebeu 46% das respostas como muito importante. Este resultado pode-se relacionar ao fato de 40% dos entrevistados possuírem renda de 3 a 5 salários mínimos, e a maioria estar cursando o ensino superior, caracterizando um nível de informação maior e

poder aquisitivo que possibilite investir em produtos de qualidade, que atenda suas preferências, mesmo que tenham um custo mais elevado.

O entendimento de que a carne suína é saudável, é fator significativo para os entrevistados, haja vista que foi considerado muito importante para 40% e importante 46% dos pesquisados. A facilidade no preparo é importante por 40% dos entrevistados e muito importante para 26% deles. Essas respostas, convergem com uma pesquisa desenvolvida por CAPPI et al. (2011), quando o fator questionado foi “difícil preparo”, sendo que o mesmo não foi apontado como determinante para não consumir a carne suína, já que, atualmente, há muitas informações disponíveis sobre formas de preparo, coincidindo com a maioria das respostas como sendo de fácil preparo. Um dado que pode relacionar-se a este resultado, é que 62% dos entrevistados são mulheres, e geralmente são elas as responsáveis pelo preparo diário dos alimentos.

Os costumes são importantes fatores que influenciam a decisão de compra, neste sentido, os respondentes foram questionados quanto ao consumo de carne suína como tradição de final de ano e primeiro dia do ano novo, as respostas foram equilibradas, pois, somando-se as respostas de importante e muito importante obteve-se 52% contra 48% de sem importância e pouco importante. Esse resultado nos leva ao entendimento de que esse costume prevalece entre os entrevistados, o que pode contribuir para isso é o fato de que a região é grande produtora de suínos, o que facilita o acesso à compra.

A influência por parte de amigos e familiares parece ser pouco significativa para os pesquisados na decisão de consumo de carne suína, a indicação de amigo não tem importância para 37% e indicação de familiar não é importante para 32% das pessoas que participaram da pesquisa.

Na busca por melhor conhecer as decisões de consumo dos chapecoenses, buscou-se identificar os fatores que levam as pessoas a não consumirem a carne suína, conforme mostra a Tabela 4.

Tabela 4 – Grau de importância dos aspectos gerais considerados em relação ao não consumo da carne suína

Aspectos Gerais	Sem importância	Pouco Importante	Importante	Muito Importante
Não gosta	30%	21%	28%	21%
Sabor não agradável	20%	14%	26%	40%
Preço elevado	19%	19%	38%	24%
Carne gordurosa	18%	15%	28%	39%
Crenças religiosas	75%	9%	9%	7%
Faz mal à saúde	28%	16%	30%	26%
Pode transmitir doenças	19%	13%	25%	43%
Restrição Alimentar/Alergia	45%	6%	22%	27%
Tempo para o Preparo	32%	22%	34%	10%

Fonte: Elaborado pelos autores

O resultado de que apenas 5% dos entrevistados tem a carne suína como primeira opção na preferência, quando puderam escolher entre carne bovina, frango, peixe e suína, é um alerta para buscar entender os motivos desse baixo consumo. A ABCS (2017, p.3) divulgou “ser o preconceito com relação ao impacto sobre a saúde do consumidor, um dos principais motivos para a restrição ao aumento do consumo da carne suína no Brasil”. Ao buscar respostas para quais aspectos interferem para o não consumo da carne suína pelos chapecoenses, o tabu de que a carne suína pode transmitir doenças, foi evidenciado pelos entrevistados, pois 43% consideram este fator muito importante. O sabor forte, considerado não agradável, e a definição de que a carne é gordurosa tiveram forte representação, com 39% dos entrevistados considerado muito importante, ambos os aspectos.

A interpretação de que a referida carne faz mal à saúde, recebeu 30% das respostas considerando importante e 28% sem importância, dando a entender que há certo equilíbrio neste fator. O não consumo devido a problemas de saúde, como alergias também foi questionado aos entrevistados, 45% consideram sem importância e 27% muito importante. O preço elevado foi considerado importante, por 38% dos entrevistados. Assim como na escolha por consumir a carne suína, o fator preço aparece depois de fatores como qualidade e sabor, considerados muito importantes, percebendo-se a influência desses aspectos da decisão de compra como mais influentes que o preço.

As crenças religiosas receberam 75% das respostas como sem importância, e apenas 7% consideram muito importante, mas ainda é um resultado que aponta alguma influência da religião na decisão de compra dos consumidores.

O tempo para preparo foi considerado por 34% dos entrevistados como importante, o que pode indicar que o desenvolvimento e oferta de pratos pré-prontos ou prontos podem ser uma alternativa para proporcionar aumento no consumo.

Ainda, na pesquisa os participantes tiveram a liberdade de apontar sugestões para se elevar o consumo da carne suína, as respostas mais significativas se resumem em:

- Maior publicidade, maior divulgação referentes a qualidade, sanidade, benefícios para a saúde, quebra de preconceito e formas de preparo da carne;
- Redução de preço;
- Novas receitas e maior variedade de pratos prontos para consumo;
- Melhorias de higiene na produção e maior fiscalização;
- Redução do cheiro da carne e aumento de sabor.

Para a maioria das pessoas a melhoria na divulgação do produto, com campanhas orientativas auxiliariam muito para aumentar o consumo, sendo este fator apontado como mais importante que o fator preço.

A identificação dos fatores que interferem nas decisões de compra dos consumidores chapecoenses quanto à compra de carne suína, como qualidade, sabor, indicação de amigos e familiares, os cortes e produtos derivados preferidos, bem como as sugestões para aumento da demanda servem como indicativos para melhor desenvolver estratégias que visam aumentar a demanda pela carne suína.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os profissionais de marketing têm como uma de suas principais áreas de atuação o comportamento do consumidor, de que forma estes tomam decisões a fim de suprir suas necessidades e atender os desejos. O presente estudo teve por objetivo identificar de que forma os fatores culturais, pessoais, psicológicos e sociais influenciam a tomada de decisão quanto ao consumo de carne suína pela população chapecoense.

Os fatores culturais crenças, valores, costumes compartilhados por pessoas dentro de um determinado grupo, estão ligados a sentimentos e prioridades acumulados que as pessoas detêm sobre coisas e posses. Neste aspecto identificou-se que a carne suína faz parte da cultura regional, representada não só pela grande produção, um dos pilares da economia regional, mas também pela realização de festas gastronômicas, as quais 57% das pessoas que consomem carne suína costumam frequentar. O mito de que a carne suína pode transmitir doenças ainda é significativo, pois 43% acreditam nessa informação, mesmo que já tenha sido provado que a carne é saudável. A tradição de ano novo não tem muita importância para o consumo, o que se confirma com o fato de 75% dos consumidores de carne suína em Chapecó terem respondido que as crenças religiosas não possuem importância.

É nos fatores sociais que se encontram os grupos de referência como família, amigos, grupos de trabalho. Para esses, observou-se que, 89% das famílias dos entrevistados consomem carne suína, no entanto, a indicação de amigo ou familiar parece não exercer grande influência,

pois para 63% a indicação de amigo é sem ou pouco importante, em relação aos familiares, para 58% dos respondentes não possuem influência na decisão de compra.

Quanto às decisões influenciadas por fatores pessoais, constatou-se que os consumidores que participaram da pesquisa são bem diversos em seu perfil uma vez que fazem parte de diversas faixas de idade, estado civil e renda. A pesquisa identificou que o corte preferido para consumo *in natura* é a costela e entre os embutidos os mais consumidos são os salames diversos e linguiça toscana. Apesar de consumirem a carne suína, a preferência é pela bovina e frango. No entanto, cabe salientar que o fator preço não é determinante para o não consumo.

A motivação, percepção e aprendizagem fazem parte dos fatores psicológicos que aparecem como fatores determinantes quanto à decisão de compra pela carne suína, o sabor é tido como muito importante para 64% dos respondentes, considerar a carne saudável é muito importante para 46% e qualidade é muito importante para 73%. Em relação aos fatores que influenciam o consumidor em não comprar a carne suína, o sabor não agradável é considerado muito importante para 39% dos participantes. A percepção de que é carne gordurosa é importante para 39% e 30% consideram que esse tipo de carne faz mal à saúde.

A pesquisa apontou para alguns indicativos que se colocados em prática podem contribuir para o aumento da demanda. O fato de a carne suína fazer parte da cultura regional, por se constituir em uma criação de animais bem difundida na região, que deu origem a todo complexo agroindustrial que movimenta parcela significativa da economia, pode contribuir para alavancar as estratégias que visam aumento da demanda. As pessoas entrevistadas indicaram a necessidade de maior divulgação quanto às qualidades, benefícios à saúde, o que pode contribuir para a redução do preconceito que ainda existe, bem como, há indicativo de demanda para novos pratos já prontos para consumo, bem como novos cortes e receitas.

Este estudo se constitui em breve análise do consumidor e dos fatores relevantes para a decisão de consumo de carne suína em Chapecó, sugere-se a continuidade de pesquisas visando identificar a demanda do consumidor, desenvolver estratégias de marketing no sentido de divulgar os benefícios e novas opções de cortes e formas de preparo, no intuito de diminuir os preconceitos ainda existentes e aumentar o consumo.

Por fim, considerando o tema e os objetivos propostos na presente pesquisa, pode-se afirmar que muito há a ser estudado, dado a relevância do assunto, e a importância da suinocultura na região oeste de Santa Catarina, visando promover a expansão do consumo da carne suína, e do fortalecimento da economia regional.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE SUÍNOS (ABCS). **Carne suína e os benefícios para a atividade física**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: [file:///C:/Users/User/Downloads/4068_Carne_suina_e_os_beneficios_para_a_atividade_fisica_1%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/4068_Carne_suina_e_os_beneficios_para_a_atividade_fisica_1%20(1).pdf). Acesso em: 20/02/2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE SUÍNOS (ABCS). **Um Novo Olhar Sobre a Carne Suína**. Disponível em: <http://www.abipecs.com.br>. Acesso em: 20/02/2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA PRODUTORA E EXPORTADORA DE CARNE SUÍNA (ABIPECS). **Relatórios Anuais**. São Paulo, SP, 2017. Disponível em: www.abipecs.com.br. Acesso em: 17/02/2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PROTEÍNA ANIMAL (ABPA). **Resumo do Setor de Suínos**. São Paulo, SP, 2017. Disponível em: www.abpa.org.br. Acesso em: 20/02/2017

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PROTEÍNA ANIMAL (ABPA). **Relatório Anual 2015**. São Paulo, SP, 2017. Disponível em: http://abpa-br.com.br/files/RelatorioAnual_UBABEF_2015_DIGITAL.pdf. Acesso em: 08/06/2017

ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DE CRIADORES DE SUÍNOS (ACCS). **Histórico das Agroindústrias**. Concórdia, SC, 2017. Disponível em: www.accs.org.br. Acesso em: 20/02/2017.

BRADESCO. **Carne Suína – Abril de 2017**. Departamento de Estudos Econômicos. Disponível em: <http://www.economiaemdia.com.br/>. Acesso em: 03/06/2017.

CAPPI, Nanci et al. Diagnóstico do perfil do consumidor de carne suína no município de Aquidauana-MS. **Rev. Bras. Saúde Prod. An.** Salvador, v.12, n.1, p.1-13, 2011. Disponível em: <http://www.rbspa.ufba.br>. Acesso: 10/11/2016.

EMPRESA DE PESQUISAAGROPECUÁRIA E EXTENSÃO RURAL. **A evolução no consumo das carnes**. Florianópolis, SC, 2012. Disponível em: <http://www.epagrisc.com.gov>. Acesso: 10/11/2016.

HEINEN, Silmara Maísa. **Principais aspectos considerados por consumidores na aquisição da carne suína**. 2013. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em tecnologia de alimentos). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Medianeira, 2013.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades**. Disponível em: <http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=420420&search=santa-catarina|chapeco>. Acesso em 18 de outubro 2016.

KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. **Princípios de Marketing**. 12 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

KOTLER, P. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1998.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing: metodologia e planejamento**. São Paulo: Atlas, 2001. Vol. 1.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

PAIXÃO, Marcia Valéria. **Pesquisa e planejamento de marketing e propaganda**. Livro eletrônico. Curitiba, InterSaber, 2012.

PINHEIRO, Roberto Meireles et al. **Comportamento do Consumidor e Pesquisa de Mercado**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

RAIMUNDO, Livia Maria Borges. Determinantes do comportamento do consumidor de carnes: proposta de modelo teórico. ENCONTRO NACIONAL DA ENGENHARIA DA PRODUÇÃO. Bento Gonçalves, RS, Brasil, 15 a 18 de outubro de 2012.

RAIMUNDO, Livia Maria Borges; ZEN, Sérgio de. Aferição do perfil do consumidor de carne suína- Estudo de Caso, Carrefour/Jundiaí (SP). **Sociedade Brasileira de Economia e Administração e Sociologia Rural**. Campo Grande, MS, 2010.

TOALDO, Ana Maria Machado; LUCE, Fernando Bins. Estratégia de Marketing: Contribuições para a Teoria em Marketing. **RAE**. out/dez, 2006. Disponível em:<http://www.scielo.br/pdf/rae/v46n4/v46n4a04.pdf>. Acesso em 27/02/2017.

QUESTÕES COMPORTAMENTAIS E PSICOGRÁFICAS QUE INFLUENCIAM NA ESCOLHA E NO CONSUMO DOS SERVIÇOS DA NETFLIX: O CASO DOS ESTUDANTES DA UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL

Carine Romanini

Universidade Federal da Fronteira Sul
carine_romanini@hotmail.com

Renan Vanin

Universidade Federal da Fronteira Sul

Rafael Filipe Zuqui

Universidade Federal da Fronteira Sul

Janaína Goularte Cardoso

Universidade Federal da Fronteira Sul

RESUMO

As organizações precisam estar preparadas para o novo cenário de desenvolvimento de novas tecnologias de informação, nesse contexto são necessárias estratégias eficientes de gestão, para que elas tenham respostas certeiras e efetivas. Para adequação a essa nova tendência, a busca por técnicas e estratégias para obter vantagens competitivas nos leva ao estudo do comportamento do consumidor. Este estudo teve como objetivo diagnosticar quais as questões comportamentais e psicográficas influenciam os acadêmicos da Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) na escolha e no consumo dos serviços da Netflix. Para realização deste estudo, foi empregado o procedimento metodológico de natureza quantitativa, a pesquisa assume um caráter descritivo, pois pretende demonstrar o contexto dos consumidores e os componentes psicográficos e comportamentais. A coleta de dados foi realizada com aplicação de questionário via *Google Docs* através de amostra probabilística aleatória simples. As questões comportamentais e psicográficas identificam que os estudantes utilizam o notebook para acessar a Netflix, e assistem principalmente no período noturno, dedicando até cinco horas semanais para essa atividade aos sábados e aos domingos, a escolha pelas opções disponíveis dá-se principalmente para séries e os acadêmicos assistem sozinhos. As principais escolhas para assinatura foram a comodidade e o preço. Ainda, as principais atividades que os acadêmicos praticam são estudar e trabalhar e como passatempo preferido escolhem assistir e sair com os amigos. Seus interesses estão na família e mostram-se muito interessados em estar sempre aprendendo algo novo e pouco interessados em economia e negócios.

Palavras-chave: Marketing; Segmentação; Streaming; Netflix.

1 INTRODUÇÃO

As organizações precisam estar preparadas para o novo cenário de desenvolvimento de novas tecnologias de informação, pois a exigência em relação diversificações e inovações é constante, assim são necessárias estratégias eficientes de gestão, para que elas tenham respostas certeiras e efetivas em relação às vertentes do mundo organizacional.

Para adequação a essa nova tendência, a busca por técnicas e estratégias para se obter vantagens competitivas nos leva ao estudo do comportamento do consumidor, que é importante, pois busca fornecer uma série de informações que auxiliam na tomada de decisão acertada para

os mais diferentes tipos de clientes, suas necessidades e expectativas de atendimento, e além disso o relacionamento que a organização deseja ter com eles.

Desta maneira, as organizações têm adotado as técnicas de segmentação de mercado por ser considerada uma das melhores formas para a orientação, tomada de decisão, desenvolvimento de estratégias e programas de ação orientados para o mercado, cliente e produto. Novos empreendimentos respondem de forma rápida aos desafios e oferecem determinados recursos, instigando o estudo para entendimento de como os usuários se comportam. Uma dessas organizações é a Netflix, que conforme seu site é o principal serviço de TV por Internet do mundo, com mais de 81 milhões de assinantes, em mais de 190 países, assim possibilita aos seus usuários que assistem filmes, seriados e documentários, por meio da conexão com a internet.

Diante do exposto essa pesquisa tem como objetivo geral, na perspectiva do comportamento, identificar especificamente como as questões comportamentais e psicográficas influenciam os acadêmicos da Universidade Federal da Fronteira Sul na escolha e no consumo dos serviços da Netflix.

Este estudo tem característica singular, justificando-se, pois é inédito em relação aos universitários da Universidade Federal da Fronteira Sul, além do que a partir dele será possível a compreensão maior sobre segmentação psicográfica e comportamental, que tem papel fundamental no auxílio à tomada de decisão. Ademais a obtenção destes conhecimentos é essencial para aproximar os acadêmicos do curso de administração com as práticas da pesquisa mercadológica.

2 REVISÃO TEÓRICA

Os assuntos abaixo relacionados fazem-se necessários para uma melhor compreensão do tema proposto, pois os fundamentos teóricos já estudados e pesquisados por outros autores servem de parâmetro para a execução deste trabalho.

2.1 Marketing

O cenário organizacional atual é caracterizado por grandes volumes de informações, comunicação acelerada e logística cada vez mais eficiente, marcando uma globalização acelerada, esse aceleramento tem como consequências o desenvolvimento de novas tecnologias e traz a necessidade das empresas se diferenciarem cada vez mais. Nessa perspectiva é fundamental que as empresas conheçam e se antecipem diante aos seus mercados consumidores.

De acordo com Kotler (2000), marketing é um processo social por meio do qual pessoas e grupos de pessoas obtêm aquilo de que necessitam e desejam por meio da criação, oferta e troca de produtos e serviços. Para American Marketing Association (AMA) apud Kotler e Armstrong (2003):

Marketing é o processo de planejamento e execução da concepção, da determinação de preços, da promoção e da distribuição das ideias, bens e serviços e que tem como objetivo criar trocas que satisfaçam os objetivos dos indivíduos e das organizações (AMA apud KOTLER E ARMSTRONG, 2003, p.29).

Segundo Mattar (2011, p. 27) o Marketing é um processo de tomada de decisão que compreende as funções principais da administração: planejar, organizar, dirigir e controlar. Assim já enfatizava Kotler (2005), citando a sua importância para a organização, sendo que é essencial para todos os profissionais que a compõem, pois é de comum interesse para todos que compartilham informações, ideias, bens e serviços.

Diante dessa importância e das transformações nas organizações a busca desenvolvimento de estratégias é fundamental para que haja a tomada de decisão acertada,

Kotler e Keller (2006), defendem nessa perspectiva que “o campo do comportamento do consumidor estuda como pessoas, grupos e organizações selecionam, compram, usam e descartam artigos, serviços, ideias ou experiências para satisfazer suas necessidades e desejos”.

Entender o mercado é primordial, sendo necessária a identificação dos mercados alvo, segmentando-os de acordo com grupos distintos de compradores que poderão preferir ou exigir produtos e *mix* variáveis, identificando seus desejos e suas demandas (KOTLER, 2000).

Portanto, as estratégias de marketing estão alinhadas para compreender o ambiente mercadológico e a partir disso adaptar estrategicamente a empresa, e a partir dessa ideia a estratégia de marketing de segmentação objetiva oferecer produtos diferenciados de acordo com a demanda, dividindo os clientes em grupos, onde os produtos são específicos, diferenciados e direcionados ao segmento estudado e conhecido.

2.2 Segmentação de mercado

A segmentação constitui-se basicamente em dividir os consumidores em grupos com necessidades e características similares tendo, provavelmente, comportamentos de compra parecidos. No que tange segmentação de mercado, Kotler (2006), relata que se trata de grupos que podem ser identificados a partir de poder de compra, preferências, localização geográfica, hábitos de compra similares e atitudes de compra.

Com o objetivo de dividir mercados em grupos de características semelhantes e que apresentem comportamento de compra também semelhantes, a segmentação de mercado funciona como uma maneira de pegar um mercado heterogêneo e dividi-lo em diversos subgrupos, sendo que um destes tende a ser homogêneo nos seus aspectos fundamentais STANTON (1980).

Giuliani (2006) defende que segmentar um mercado é quando um grupo de consumidores com características e necessidades semelhantes são reunidos e tratados como iguais. Dessa forma, o composto de marketing é direcionado para subconjuntos homogêneos de clientes, sendo um processo de divisão do mercado em grupos de compradores potenciais que tenham semelhantes necessidades, desejos, percepções de valores ou comportamentos de compra (CHURCHILL JR.; PETER, 2000).

Para Kotler (2002) existem 4 tipos de segmentação: a geografia, a demografia, a psicográfica e a comportamental. Através da identificação destas variáveis e de suas combinações é possível selecionar grupos distintos e analisar suas características. Esses grupos funcionam como um esforço para aumentar a precisão do marketing na empresa, pois os consumidores são diferentes uns dos outros e essas diferenças podem ser mensuráveis a partir das bases de segmentação.

2.2.1 Segmentação psicográfica

A psicografia busca identificar os perfis de clientes através do seu estilo de vida (DIAS, 2010), utilizando-se da demografia e da psicologia para compreensão do comportamento dos consumidores.

De acordo com Kotler (2006), os compradores são divididos em diversos grupos, com base no estilo de vida, na personalidade e nos valores. Dias (2010, p. 23) define que essa segmentação “é o processo de identificar segmentos de mercado com base no modo como as pessoas pensam [...] e levam suas vidas”, assim através da segmentação psicográfica podem ser analisados: o estilo de vida; personalidade; valores; autoconceitos; atividades, interesses e opiniões.

Conforme Schiffman (2009), o perfil psicográfico pode ser considerado um composto de atividades, interesses e opiniões. As atividades podem ser exploradas em como o consumidor ou a família passa o tempo, por exemplo: almoços em família, acampamento, assistindo jogos ou filmes. Já os interesses podem compor preferências ou prioridades, como exemplo moradia,

carro, roupas, alimentação. As opiniões são compostas de como o consumidor se sente em relação a uma grande variedade de eventos e aspectos políticos e sociais, conjuntura econômica, ecologia.

Os estudos psicográficos se destinam a identificar aspectos relevantes da personalidade de um consumidor, motivos de compras, interesses, atitudes, crenças e valores. Para Dias (2010), as características pessoais estão descritas em sua constituição comportamental e psicológica, que são conhecidas através das dimensões essenciais do cliente, essas dimensões são apresentadas na tabela 1 a seguir:

Tabela 1: Dimensões essenciais do cliente

Atividades	Interesses	Opiniões
Trabalho	Família	Sobre eles mesmos
Passatempo	Lar	Problemas sociais
Eventos sociais	Emprego	Política
Esportes	Alimento	Negócios
Entretenimento	Recreação	Economia
Clube	Forma física, moda	Educação

Fonte: Adaptado de Plummer (1974 apud DIAS, 2010).

2.2.2 Segmentação comportamental

Na segmentação comportamental os consumidores são divididos em grupos de acordo com seus conhecimentos, atitudes, uso e resposta a um produto, um dos componentes de influência, de acordo com Kotler (2006), são os papéis de decisão, onde se identifica qual é o papel que uma pessoa desempenha no processo de decisão de compra, que podem ser: iniciador, influenciador, decisor, comprador e usuário. Ela surgiu como uma estratégia para aumentar as vendas dentro de grupos específicos em vez da participação limitada a grupos mais abrangentes (WEINSTEIN, 1995).

Kotler e Armstrong (2004, p. 181) definem que “a segmentação comportamental divide os compradores em grupos com base no conhecimento em relação a determinado produto, nas atitudes direcionadas a ele, no uso que se faz desse produto e nas respostas”. Assim, existem variáveis comportamentais que buscam analisar o comportamento do consumidor, das quais são compostas por, segundo Kotler e Armstrong (2004):

Ocasões: definidas em termos de hora do dia, semana, mês, ano ou em outros aspectos temporais da vida do consumidor.

Benefícios: os consumidores são classificados de acordo com os benefícios que procuram.

Status do usuário: os mercados podem ser segmentados em não usuários, ex-usuários, usuários potenciais, usuários iniciantes e usuários regulares de um produto.

Índice de utilização: os mercados podem ser segmentados em

- *Light-users*: consumidores com baixo índice de utilização de produtos ou serviços oferecidos pela empresa.
- *Medium-users*: consumidores com índices moderados de utilização.

Representam a maioria dos consumidores e usuários de produtos e serviços.

- *Heavy-users*: representam uma porcentagem pequena do mercado, mas são responsáveis por uma alta porcentagem do total do consumo.

Estágio de prontidão: onde um mercado é formado por pessoas com diferentes níveis de interesse pela compra. Em relação a um produto, alguns conhecem, outros não, alguns estão interessados, outros desejam e outros podem comprá-lo.

Status de fidelidade: Os consumidores são divididos em 4 grupos. Fiéis convictos (compram sempre a mesma marca), fiéis divididos (são fiéis a duas ou três marcas), fiéis inconstantes (mudam constantemente de marca) e infiéis (não são fiéis a nenhuma marca).

Atitude em relação ao produto: dividem-se em 5 grupos de atitudes, entusiasta, positiva, indiferente, negativa e hostil.

2.3 Streaming

Com o avanço da internet e a popularização da internet banda larga houve uma revolução nos negócios tradicionais de entretenimento, desde a indústria fonográfica até a televisiva. A transformação ocorreu na forma de disponibilização desses conteúdos. Essa mudança se deu através do surgimento dos serviços via *streaming*. Essa tecnologia permite o acesso a arquivos de sons e imagens, através do acesso à internet, esses arquivos ficam disponíveis em uma base de dados em um servidor central, dessa forma, é possível que os usuários tenham acesso ao conteúdo sem que eles estejam armazenados em seus aparelhos. (Souza, 2011).

O jornalista do jornal Zero Hora, Gustavo Brigatti (2013), apresenta o funcionamento dos serviços via *streaming*:

É um formato de distribuição de conteúdo multimídia que dispensa o *download* de arquivos. Em vez de baixar uma música e guardá-la no aparelho, o usuário ouve a música em tempo real como se fosse uma transmissão de rádio - porém, por meio de uma conexão com internet. No caso das empresas que oferecem serviços de *streaming*, como o *Deezer* e *Spotify*, o catálogo musical é amplo e disponível para audição de acordo com o tipo de assinatura do usuário (BRIGATTI, 2013).

Como exemplificado por Brigatti, o *streaming* se assemelha com o serviço prestado pelo rádio, no entanto, há uma diferença significativa nos serviços, pois através do *streaming* é possível escolher o conteúdo a ser disponibilizado. Saccomori (2016) ressalta que a possibilidade de escolha de programação oferece os serviços sob a demanda de cada usuário, sendo esse um dos pontos fortes dos serviços *streaming*. Ela ainda diz, que os diversos prestadores de serviços *streaming* incentivam suas audiências a consumir, sob demanda, suas abundantes ofertas.

Conforme SACCOMORI (2016, p. 49) é importante salientar que “o oferecimento de serviços sob demanda [...] não começou na era digital. Assinaturas de serviços de TV fechada no formato *pay-per-view* (PPV) iniciaram nos anos 1970”. Dessa forma, percebe-se que na indústria televisiva a oferta sob demanda está disponível há bastante tempo. No entanto, com o avanço tecnológico essa maneira de oferta tornou-se a principal forma de consumo de conteúdos.

3 METODOLOGIA

O presente artigo caracteriza-se como pesquisa quantitativa, pois “estuda sequências numéricas utilizadas representar fenômenos naturais” (SALVATORE, 2010, p. 3). Ainda conforme o autor, esse tipo de pesquisa busca detectar e graduar os sentimentos dos indivíduos em relação ao objeto de estudo. Como pesquisa descritiva, pois tem como característica descrever a realidade da população estudada, trazendo uma maior proximidade do pesquisador, tendo o objetivo de descrever um determinado fenômeno, conhecê-lo e analisá-lo.

A pesquisa assume um caráter descritivo, pois pretende demonstrar o contexto dos consumidores e os componentes psicográficos e comportamentais, que norteiam a escolha e o consumo dos serviços da Netflix. Malhota (2011) cita que essa pesquisa detém-se a observar, registrar e analisar características, fatores, percepções sobre fenômenos sem que o pesquisador interfira na realidade analisada.

O método de coleta de dados utilizado foi questionário, desta maneira, foram realizados os pré-testes no dia 08/02/2017, com um professor e dois acadêmicos da instituição, corrigido e disponibilizado aos acadêmicos no dia 09/02/2017, via formulário do *Google docs*, até o dia 15/02/2017, contendo questões fechadas com alternativas, de múltipla escolha, por escala e com uma questão aberta para considerações. A amostra foi calculada através de média aleatória simples, com intervalo de 95% de confiança e 5% de erro.

Análise dos dados deu-se por análise de conteúdo e estatística descritiva, que é utilizada para sintetizar os dados coletados através de gráficos, tabelas e números, permitindo posteriormente a classificação de argumentos agrupados em tabelas de acordo com as suas relações e assim realizou-se a interpretação do conteúdo desses dados obedecendo aos interesses e objetivos do estudo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesse tópico são apresentados os resultados da pesquisa realizada e as devidas análises, foram obtidas para a realização deste estudo 654 respostas, porém 174 indivíduos que responderam ao questionário não são assinantes da Netflix, assim suas respostas foram descartadas, restando para análise o total de 480 respostas, número esse superior à amostra mínima necessária de 385 respostas. Destaca-se ainda que, como a pesquisa foi realizada via *Google Docs*, a identidade dos respondentes é anônima, não sendo possível sua identificação.

4.1 Netflix

Para entendimento de como a Netflix tornou-se a maior prestadora de serviço de TV via internet, é importante conhecer um breve histórico dessa organização. Conforme seu site, a empresa Netflix surgiu no ano de 1997, nos Estados Unidos, como uma locadora de filmes. Em 1998 lançou o primeiro site capaz de possibilitar a compra e locação de filmes. No ano seguinte ela lançou o serviço de assinatura mensal, oferecendo locação ilimitada. No ano de 2007 ela inicia nos Estados Unidos a transmissão online, que permite aos assinantes assistir a séries e filmes instantaneamente no computador.

Conforme sua página na web, a Netflix é o principal serviço de TV por Internet do mundo, com mais de 83 milhões de assinantes, em mais de 190 países, assistindo a mais de 125 milhões de horas por mês, incluindo séries, documentários, filmes e séries originais Netflix. O assinante Netflix pode assistir quantos filmes e séries quiser, quando e onde quiser, em praticamente qualquer tela com conexão à internet.

Segundo a página de internet da Netflix, a Internet TV está substituindo a TV normal, e continua com uma rápida expansão por conta de fatores como o: Crescimento do Ecossistema: aumento no número de pessoas com acesso à internet; Liberdade e Flexibilidade: consumidor pode escolher o conteúdo que deseja ver, no horário que lhe convém e sem a interrupção por comerciais; Rápida Inovação: disponibilidade de frequentes melhorias, através de atualizações nos serviços *streaming*.

4.2 Perfil dos respondentes

Em relação ao perfil dos participantes da pesquisa, os mesmos são predominantemente do sexo feminino (63,5%). No que tange ao estado civil, a grande maioria se mostra solteiro (48,1%), seguido por namorando (32,7%), tendo, assim relação com a faixa etária que é jovem, correspondendo a maioria de idade de 18 a 22 anos (58,1%), seguido de 23 a 27 anos (28,1%),

não apresentando nenhum respondente maior de 48 anos. Consequentemente, a composição da residência se dá em maior número para a família, pai, mãe e irmãos (40,6%), seguido de residência com amigos (23,1%). A tabela 2 faz referência a essas distribuições, separadas por cada um do campus da UFFS.

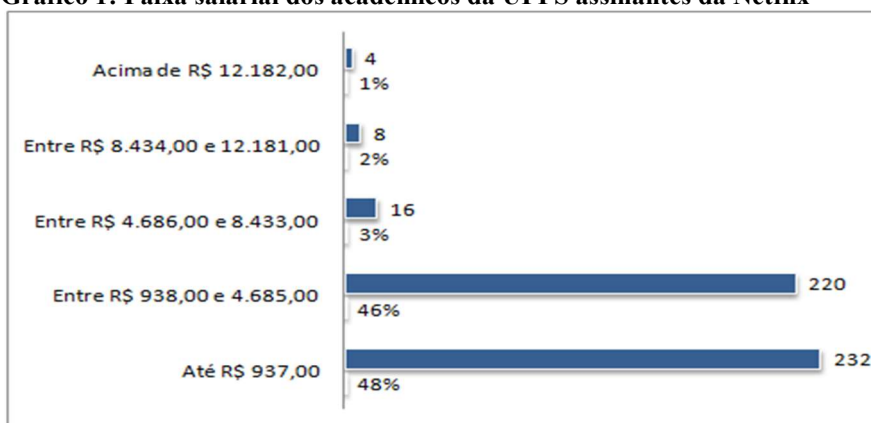
Tabela 2: Composição do perfil dos respondentes assinantes da Netflix

CAMPUS		Cerro Largo	Chapecó	Erechim	Laranjeiras do Sul	Realeza	Passo Fundo	TOTAL
Respondentes por campus		12	347	36	34	49	2	480
Gênero	Masculino	4	135	10	14	10	2	175
	Feminino	8	212	26	20	39	0	305
Idade	Até 17	0	11	1	0	2	1	15
	Entre 18 e 22	7	205	21	16	30	1	280
	Entre 23 e 27	5	93	11	14	11	0	134
	Entre 28 e 32	0	24	3	2	4	0	33
	Entre 33 e 37	0	7	0	1	1	0	9
	Entre 38 e 42	0	6	0	0	0	0	6
	Entre 43 e 47	0	1	0	1	1	0	3
Estado civil	Solteiro	6	174	15	16	19	1	231
	Namorando	4	107	14	13	18	1	157
	União estável	0	40	4	3	8	0	55
	Casado	1	23	3	1	3	0	31
	Divorciado/Sepa	1	0	0	1	1	0	3
	Outros	0	3	0	0	0	0	3
Com quem reside	Amigos	6	73	9	10	13	0	111
	Avós	0	2	0	1	0	0	3
	Cônjuge	1	65	6	5	13	0	90
	Família (pai, mã	4	152	13	7	18	1	195
	Sozinho (a)	1	48	8	11	5	1	74
	Outros	0	7	0	0	0	0	7

Fonte: Elaborado pelos autores

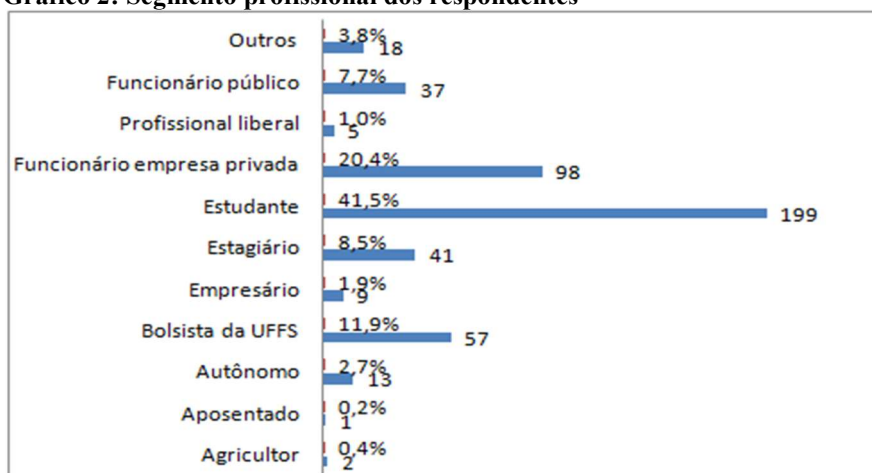
Ainda sobre o perfil dos respondentes, no que concerne a faixa salarial visualiza-se que a predominância está nos acadêmicos que têm renda até 1 salário mínimo, correspondendo à 48,3% do total, conforme demonstra o próximo gráfico.

Gráfico 1: Faixa salarial dos acadêmicos da UFFS assinantes da Netflix



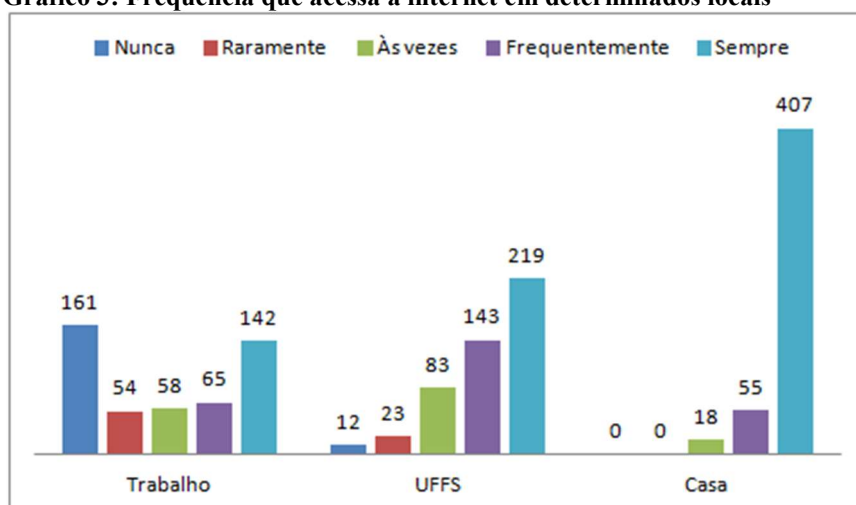
Fonte: Elaborado pelos autores

Em seguida, os acadêmicos foram questionados acerca de suas ocupações, em que a maior parte concentra-se em ser apenas estudante (41,5%), em segundo lugar a ocupação mais relevante diz respeito a funcionários de empresas privadas (20,4%).

Gráfico 2: Segmento profissional dos respondentes

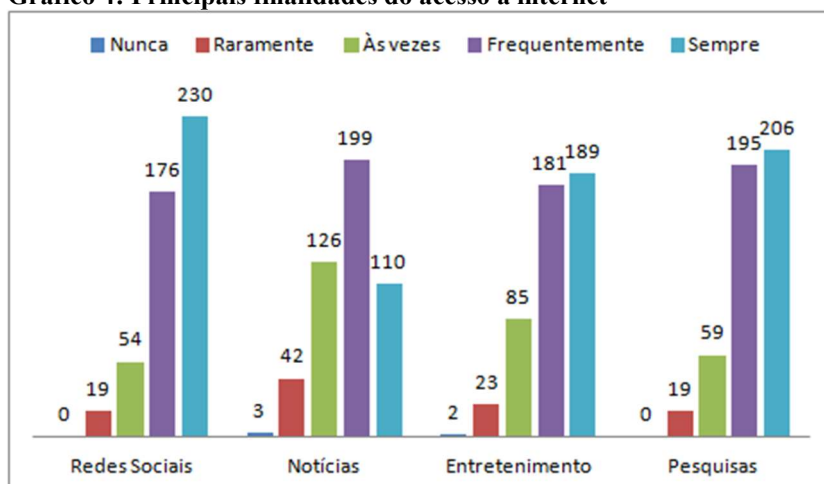
Fonte: Elaborado pelos autores

Entendendo os principais pressupostos que compõem o perfil dos acadêmicos, esta pesquisa identificou com que frequência e onde se dá o acesso à internet, revelando que a porcentagem mais significativa diz respeito à 407 respondentes que sempre acessam a internet em casa, posterior a isso, a UFFS é o local onde os acadêmicos também acessam, identificando 219 respostas.

Gráfico 3: Frequência que acessa a internet em determinados locais

Fonte: Elaborado pelos autores

Ainda, a pesquisa buscou conhecer quais as finalidades que os acadêmicos acessam a internet, nos quais, redes sociais (230), entretenimento (189) e pesquisas (206) possuem a grande maioria de acadêmicos que sempre utilizam a internet para tais fins, conforme mostrado no gráfico a seguir.

Gráfico 4: Principais finalidades do acesso à internet

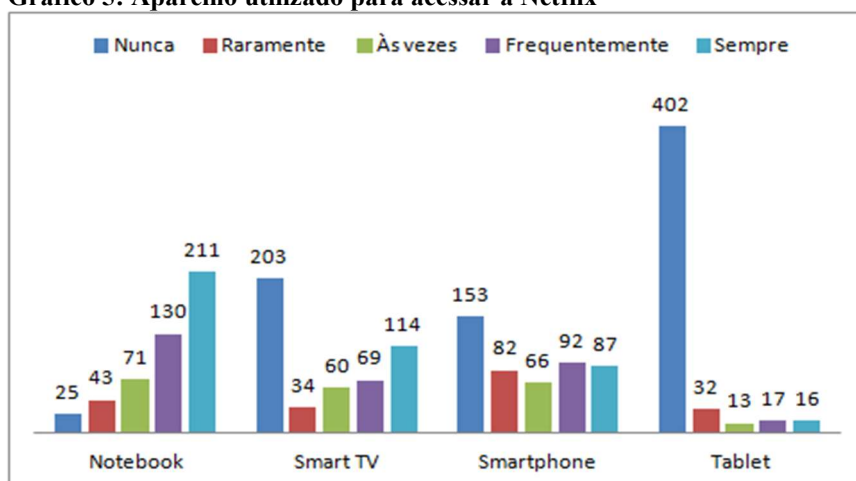
Fonte: Elaborado pelos autores

No tópico a seguir, serão apresentados os resultados pertinentes ao acesso à Netflix, pelos acadêmicos da Universidade Federal da Fronteira Sul.

4.3 Análise comportamental e psicográfica

Essa plataforma é uma forma recente de entretenimento entre os acadêmicos da UFFS, considerando que em relação ao tempo de assinatura da Netflix, 51,7% responderam que são assinantes a menos de um ano, 33,1% entre 1 e 2 anos, e apenas 3,3% responderam 3 anos ou mais.

Tendo por base os principais aparelhos eletrônicos para acesso à internet e consequentemente à Netflix, a pesquisa buscou conhecer qual é o mais utilizado, verificou-se que a maior parcela dos respondentes assiste pelo notebook, seguido por smart TV, e smartphone. O aparelho menos utilizado é o tablet, o gráfico apresentado posteriormente identifica essa utilização.

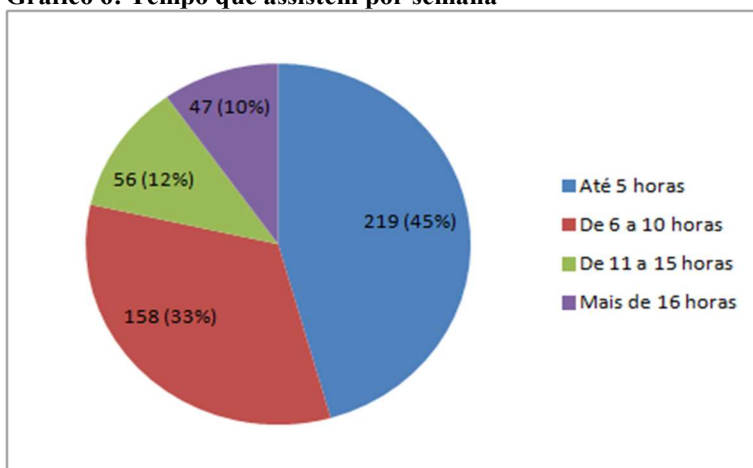
Gráfico 5: Aparelho utilizado para acessar à Netflix

Fonte: Elaborado pelos autores

Com relação ao período em que costumam assistir a Netflix, a grande maioria assiste sempre ou com frequência no período da noite (441). No período da tarde, a maior parte das respostas (192) se concentraram na opção “às vezes”. Para o período da manhã a maioria das respostas (382) se concentraram nas opções nunca e raramente, dessa forma, pode-se dizer, que grande parte dos acadêmicos destinam as noites para assistir à Netflix.

Nesse sentido, buscou-se avaliar quais são os dias da semana em que há o maior costume de assistir, destacando-se que frequentemente e sempre, os acadêmicos preferem assistir a Netflix aos sábados e aos domingos, nos outros dias da semana há uma similaridade no acesso, em que em todos os dias a opção “às vezes” se sobressai e a opção “sempre” aparece, deste modo, todos os dias há um percentual de acadêmicos que assiste algum programa, corroborando com o tempo gasto semanal com a Netflix, em que visualiza-se que 45,6% dos acadêmicos assistem por um período de até 5 horas, como pode ser visualizado no próximo gráfico.

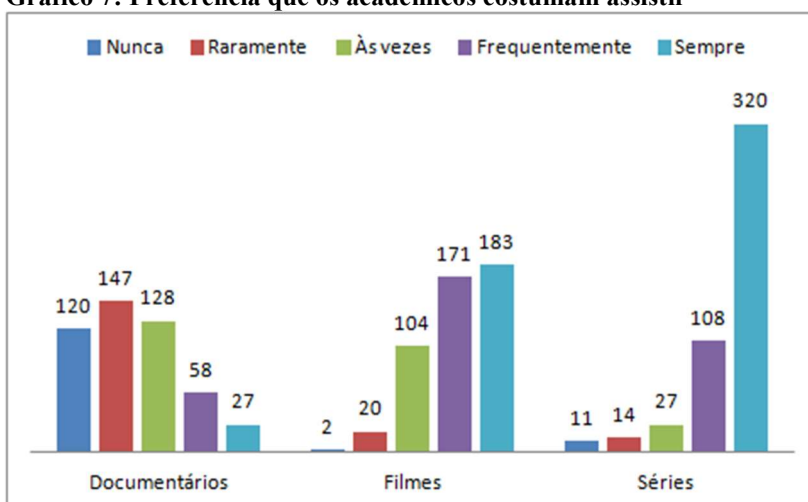
Gráfico 6: Tempo que assistem por semana



Fonte: Elaborado pelos autores

Considerando o tempo que os acadêmicos utilizam para assistir a Netflix, buscou-se identificar o quê o respondente costuma assistir na Netflix, a maioria dos acadêmicos assiste séries, e posteriormente, filmes. Documentários apresentaram-se com inferioridade de preferência dos acadêmicos com um percentual significativo de estudantes que raramente ou nunca assiste, conforme demonstrado no gráfico a seguir.

Gráfico 7: Preferência que os acadêmicos costumam assistir

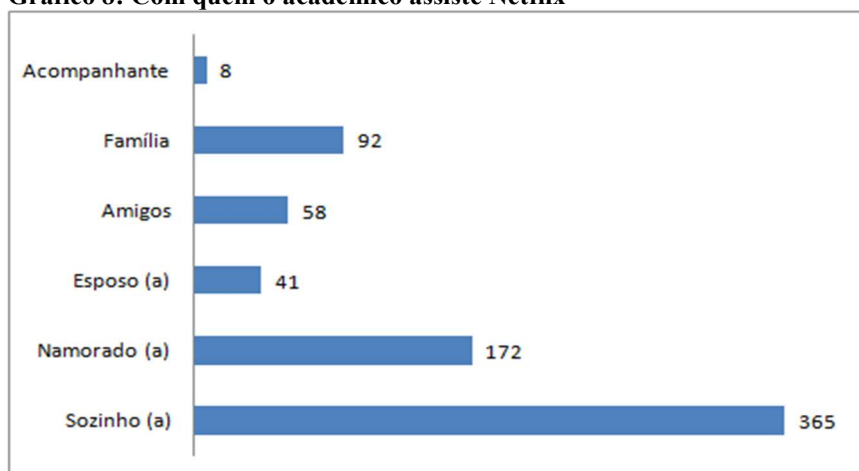


Fonte: Elaborado pelos autores

Ainda, foram apresentados todos os grupos de opções disponíveis na Netflix para assistir, um total de 22 grupos, com o intuito de que os acadêmicos identificassem suas preferências de escolha, evidencia-se como mostrado anteriormente que a opção séries se destacou diante às outras, com um total de 321 acadêmicos que escolheram a opção que sempre assiste a esse gênero. Além disso, é possível expor que dentre as escolhas menos preferidas dos estudantes estão: Fé e espiritualidade, animes, esportes e boa forma, LGBT e interesses especiais.

No que se refere à companhia escolhida pelos acadêmicos para assistir a seus programas preferidos, o gráfico a seguir demonstra as representatividades.

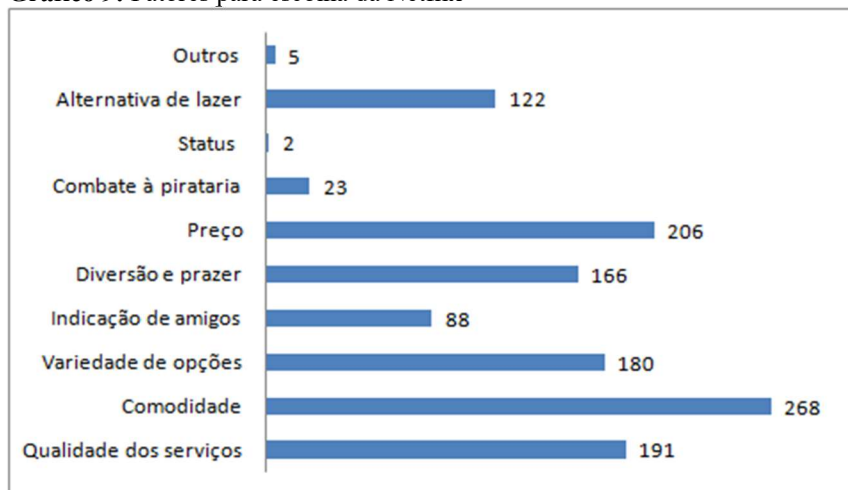
Gráfico 8: Com quem o acadêmico assiste Netflix



Fonte: Elaborado pelos autores

No que tange essas escolhas, destaca-se que os acadêmicos em grande maioria assistem sozinhos, representando 76% do total, namorado e família também representam uma parcela significativa, somados 55%, o que faz conexão ao perfil dos acadêmicos, que são maioria solteiros e moram com os pais. Cabe ressaltar que nessa questão os respondentes poderiam escolher até 3 opções. Os respondentes também foram questionados sobre quais fatores levaram eles a assinar a Netflix.

Gráfico 9: Fatores para escolha da Netflix



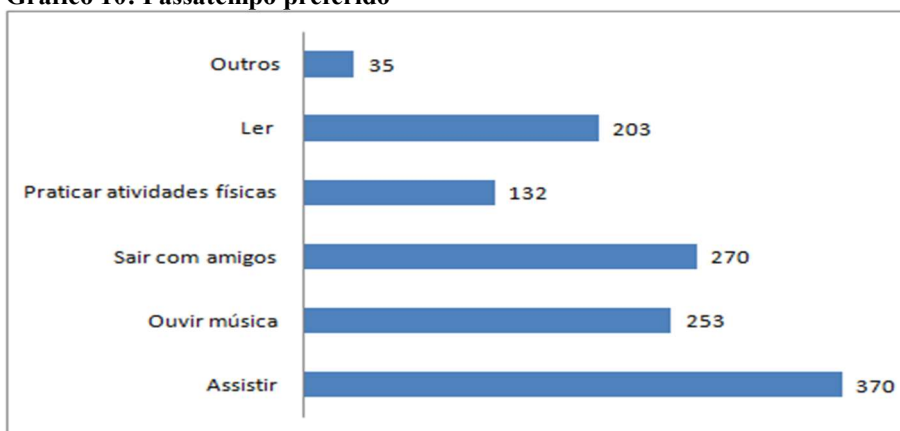
Fonte: Elaborado pelos autores

Como o gráfico demonstra, 55,8% dos acadêmicos escolheram a Netflix devido a comodidade, além disso, correlacionado ao dado que expõe que grande parte dos estudantes tem renda de até um salário mínimo, a segunda opção que mais apareceu foi o preço, que é considerado baixo, tendo 43,9%, o terceiro fator foi a qualidade dos serviços oferecidos, variedade de opções também concentra grande parte das respostas, essa questão ainda mostra que a Netflix não é escolhida quando a questão é o status social. Cabe ressaltar que nessa questão os respondentes poderiam escolher até 3 opções.

Mediante a isso os acadêmicos foram remetidos a responder quais são os hobbies favoritos, se relacionando diretamente com a pesquisa 77,1% dos acadêmicos consideraram como principal atividade de passatempo assistir, seguido de sair com os amigos (56,3%) e ouvir

música (52,7%). O gráfico a seguir mostra todas as opções dadas. Ainda, os acadêmicos poderiam escolher até 3 opções de resposta.

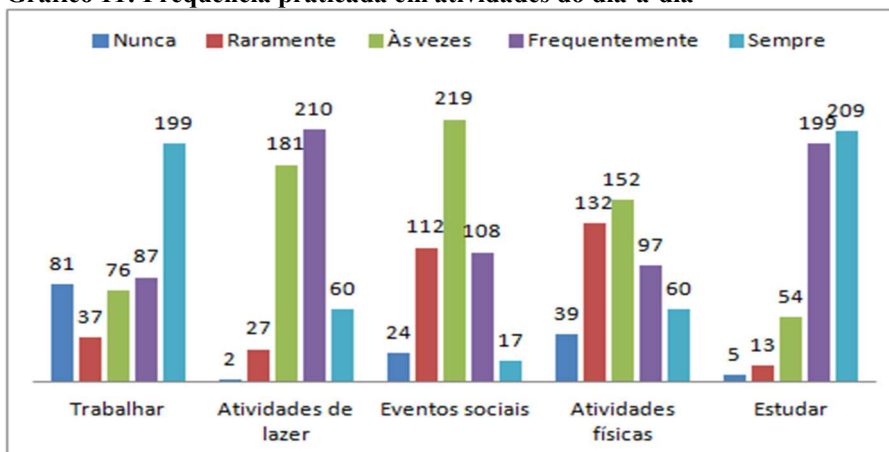
Gráfico 10: Passatempo preferido



Fonte: Elaborado pelos autores

Nesse contexto os acadêmicos foram questionados sobre a frequência que praticam determinadas atividades, nos quais trabalho e estudo são as principais atividades realizadas por eles, em que 209 acadêmicos sempre estudam e 199 sempre trabalham, atividades físicas teve o maior percentual de alunos que nunca praticam, se associando às escolhas dos programas oferecidos pela Netflix, no qual somente 3 acadêmicos escolheram a opção se sempre assistir ao gênero Esportes e Boa Forma e também aos hobbies, em que praticar atividades físicas foi a opção especificada menos escolhida, representando apenas 27,5% das escolhas dos acadêmicos.

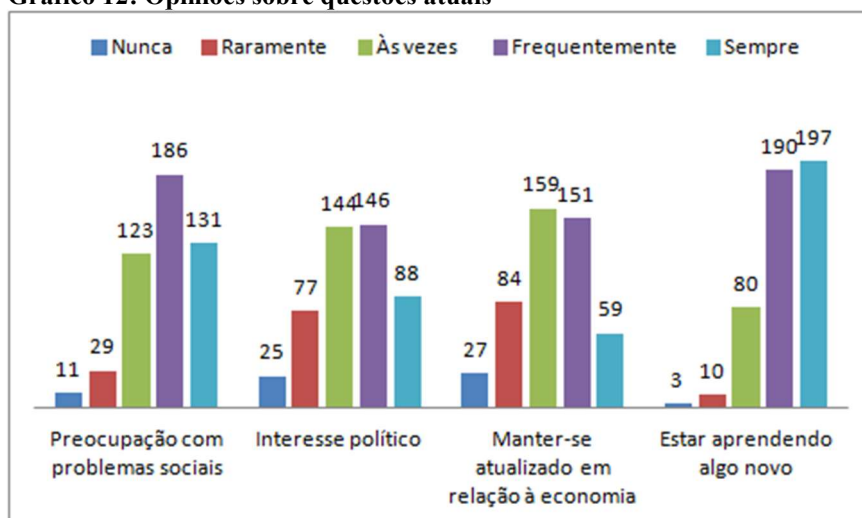
Gráfico 11: Frequência praticada em atividades do dia-a-dia



Fonte: Elaborado pelos autores

Na sequência buscou-se identificar qual o grau de interesse em relação à: família, lar, forma física, moda e alimentação. A pesquisa identificou que os acadêmicos em sua maioria se consideram totalmente interessado pela família, na questão do lar, forma física e alimentação se conceituam interessados, já em questão de moda os estudantes se consideram indiferentes.

Em paralelo aos seus interesses, os acadêmicos avaliaram seus interesses a determinadas opiniões, das quais, a maioria sempre procura aprender algo novo, na sequência outra opinião que se destaca é que frequentemente os acadêmicos mostram-se preocupados com problemas sociais. O gráfico a seguir demonstra esses resultados.

Gráfico 12: Opiniões sobre questões atuais

Fonte: Elaborado pelos autores

Por fim, os acadêmicos mostram-se satisfeitos com os serviços oferecidos pela Netflix, nos quais 60,6% são satisfeitos e 29,4% muito satisfeitos e somente 3,7% mostram-se insatisfeitos ou muitos insatisfeitos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A função organizacional do Marketing possui o intuito de criar, comunicar e entregar valor aos clientes e administrar o relacionamento entre eles e a organização, sendo o momento para as organizações alinharem suas estratégias de atuação a necessidade dos clientes beneficiando tanto a empresa, quanto seu público de interesse. A consequência de conhecer e segmentar esses clientes é a potencialização de atuação dessas organizações.

A pesquisa proporcionou um maior entendimento sobre a influência das questões comportamentais e psicográficas dos acadêmicos da UFFS, haja vista, que não existe nenhum estudo publicado sobre isso.

No que diz respeito aos resultados dessa pesquisa identificou-se que a empresa Netflix surgiu como uma locadora de filmes no ano de 1997, nos Estados Unidos, em 1998 lançou o primeiro site capaz de possibilitar a compra e locação de filmes. No ano seguinte ela lançou o serviço de assinatura mensal, oferecendo locação ilimitada. Em 2007 ela iniciou nos Estados Unidos a transmissão online, que permite aos assinantes assistir a séries e filmes instantaneamente no computador. Tornando-se o principal serviço de TV por Internet do mundo, com mais de 83 milhões de assinantes, em mais de 190 países, assistindo a mais de 125 milhões de horas por mês, incluindo séries, documentários, filmes e séries originais Netflix.

Foram obtidas para a realização deste estudo 654 respostas, porém 174 indivíduos que responderam ao questionário não são assinantes da Netflix, assim suas respostas foram descartadas, restando para análise o total de 480 respostas, número esse superior à amostra mínima necessária de 385 respostas.

No que concerne o perfil dos acadêmicos da UFFS assinantes da Netflix, a maioria dos indivíduos são do gênero feminino (63,5%), com a faixa etária entre 18 e 22 anos (58,1%), solteiro (a) (48,1%), com média salarial de até um salário mínimo (48,3%), residentes principalmente com a família, nesse caso considerado pai, mãe e irmãos (40,6%), tendo como ocupação principal ser apenas estudante (41,5%) e que acessa a internet de casa com a finalidade de acessar redes sociais e realizar pesquisas em geral.

Em relação à Netflix os acadêmicos são assinantes a menos de um ano, correspondendo a 51,7% dos respondentes, portanto, as questões comportamentais dizem respeito a que identificam que os estudantes utilizam o notebook para acessar a Netflix, e assistem

principalmente no período noturno e sozinhos, o que faz conexão ao perfil dos acadêmicos, que são maioria solteiros e moram com os pais, dedicam até cinco horas semanais para essa atividade aos sábados e aos domingos, a escolha pelas opções disponíveis dá-se principalmente para séries e as principais escolhas para assinatura foram a comodidade e o preço.

Considerando a psicografia as principais atividades praticadas pelos acadêmicos são estudar e trabalhar e como passatempo preferido escolhem assistir e sair com os amigos, atividades físicas teve o maior percentual de alunos que nunca praticam, estando associada ao baixo consumo de produtos disponibilizados pela Netflix no gênero Esportes e boa forma. Seus interesses estão na família e mostram-se muito interessados em estar sempre aprendendo algo novo e consideram-se pouco interessados em economia e negócios. Por fim, os acadêmicos mostram-se satisfeitos com os serviços oferecidos pela Netflix.

É sobretudo importante assinalar que os objetivos propostos para esta pesquisa foram alcançados. No entanto, houve algumas limitações em relação a divulgação do questionário para todos os campus da UFFS, além disso, o pouco tempo e recurso disponíveis para coletar e analisar os dados de uma amostra de maior representatividade.

Por fim, o presente estudo aponta a título de sugestão, o desenvolvimento de outros estudos que analisem o comportamento do consumidor em outras plataformas de *streaming*, nos quais podem ser realizados estudos comparativos. Dessa forma, tais estudos irão proporcionar maior enriquecimento no campo de pesquisa e de conhecimento na área do Marketing.

REFERÊNCIAS

BRIGATTI, Gustavo. **Cresce o consumo do streaming, serviço de músicas por assinatura na internet**. 2013. Disponível em:

<<http://zh.clicrbs.com.br/rs/entretenimento/noticia/2013/08/cresce-o-consumo-do-streaming-servico-de-musicas-por-assinatura-na-internet-4223776.html>>. Acesso em: 09 out. 2016.

CHURCHILL JR., Gilbert A.; PETER, J. Paul. **Marketing: Criando valor para os clientes**. Tradução de Cecília C. Bartalotti e Cid Knipel Moreira. São Paulo: Saraiva, 2000.

DIAS, Sérgio Roberto (Coord.). **Gestão de marketing**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIULIANI, Antonio Carlos. **Marketing contemporâneo: novas práticas de gestão com estudo de casos brasileiros**. São Paulo: Saraiva, 2006. 309p.

KOTLER, Philip. **Marketing Essencial: conceitos, estratégias e casos**. 2. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

KOTLER, Philip. **Princípios de marketing**. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KOTLER, Philip.; ARMSTRONG, Gary. **Princípios de Marketing**. 9 ed. São Paulo: Pearson, Prentice Hall, 2004.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de Marketing**. 14. ed. São Paulo: Pearson Education Brasil, 2012.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de Marketing: A bíblia do marketing**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M.E.D.A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo, EPU, 1986.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing: metodologia, planejamento**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NETFLIX. **Sobre a Netflix**. Disponível em <https://media.netflix.com/pt_br/about-netflix>. Acesso em: 07 out. 2016.

NETFLIX. **Ver o Netflix: TV Internet está substituindo TV linear**. Disponível em <<https://ir.netflix.com/long-term-view.cfm>>. Acesso em 13 out. 2016.

SACCOMORI, Camila. **Práticas de binge-watching na era digital: novas experiências de consumo de seriados em maratonas no Netflix**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul / Faculdade de Comunicação Social / Programa de Pós-Graduação em Comunicação Social, Porto Alegre, 2016.

SALVATORE, Benito Virgillito (org.). **Pesquisa de Marketing: uma abordagem quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOUZA, Pedro Monteiro. **Sites de streaming como alternativa para o mercado fonográfico: uma pesquisa exploratória**. Monografia (bacharelado) – Universidade de Brasília, Departamento de Administração, 2011. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/handle/10483/2036>>. Acesso: 09 out 2016.

STANTON, William John. **Fundamentos de marketing**. São Paulo: Pioneira, 1980.

WEINSTEIN, A. **Segmentação de Mercado**. Ed. Atlas, São Paulo, 1995.

DESENVOLVIMENTO DE COMPETÊNCIAS: UMA ANÁLISE A PARTIR DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DE UMA UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA

Andrea Bencke Zambarda

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração – Unochapecó
Bolsista do Programa Uniedu Pós-Graduação
zambarda@unochapeco.edu.br

Mariélly Warmeling Laucsen Martins

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração – Unochapecó
Bolsista do Programa de Apoio à Produção Científica Unochapecó
marielly@unochapeco.edu.br

Odilon Luiz Poli

Doutor em Educação – UNICAMP
odilon@unochapeco.edu.br

Renê Luiz Anziliero

Graduando do Curso de Administração– Unochapecó
Bolsista do Programa de Bolsas de Iniciação Científica da Unochapecó
rene.h3@gmail.com

RESUMO

O estudo objetiva identificar o êxito que o Curso de Administração de uma universidade comunitária do oeste catarinense, obtém no desenvolvimento das competências estabelecidas nas Diretrizes Curriculares Nacionais, Resolução CNE nº 004/2005, na percepção dos gestores de organizações que atuam como supervisores de estágio e dos alunos formandos. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e qualitativa, realizada por meio de questionário aplicado aos estudantes e entrevista semiestruturada realizada com uma amostra de supervisores de estágio do Curso de Administração. Os resultados mostram que as oito competências definidas pelo Ministério da Educação através das Diretrizes Curriculares Nacionais (DCNs) para formar o perfil do egresso estão sendo desenvolvidas pelo Curso. Mensura, na percepção dos dois segmentos estudados, as competências mais desenvolvidas e as menos desenvolvidas, trazendo um direcionamento para os gestores acadêmicos efetivarem ações para alinhamento das estratégias de aprendizagem com o desenvolvimento das competências. Também traz a avaliação dos supervisores de campo quanto à pertinência das competências elencadas pelas DCNs na efetiva atuação no mercado de trabalho, afirmando que as mesmas revelam as reais necessidades dos profissionais administradores. Verificou-se ainda que a avaliação da academia e do supervisor de estágio quanto às competências do acadêmico são consoantes.

Palavras-chaves: Competências; Curso de administração; Diretrizes curriculares nacionais.

1 INTRODUÇÃO

O mercado de trabalho exige novas competências profissionais para enfrentar um ambiente instável, com recorrentes mudanças e necessidade de melhorias contínuas, sejam nos produtos/serviços ou nos processos. O perfil empreendedor e a inovação são premissas básicas para a competitividade. Não há como pensar em processos produtivos sem estabelecer uma relação de contínua aprendizagem, onde a revisão e melhoria dos processos e produtos ocorrem

continuamente, em busca de um diferencial a ser oferecido ao cliente, criando uma cultura de aprendizagem nas empresas.

“As organizações que aprendem são aquelas com capacidade para criar, adquirir e transferir conhecimento, bem como para modificar seu comportamento para refletir novos conhecimentos e discernimentos” (SENGE, 2003, p.38).

O capital humano tem o poder de revolucionar as organizações em busca da competitividade. O conhecimento é fruto da mente humana. Pensar em inovação direciona a pensar em pessoas como agentes transformadores. Para Nonaka e Takeuchi (1997) conhecimento é entendimento, é *expertise*, é informação valiosa da mente humana combinada com experiência, contexto, interpretação e reflexão.

Para Takahashi (2014), as universidades, através dos tempos, são consideradas espaços privilegiados de geração e produção de conhecimentos inovadores, desconhecidos pela grande maioria da sociedade.

As Instituições de Ensino Superior têm em mãos o grande desafio de formar os profissionais responsáveis pela geração e propagação deste conhecimento que irá provocar as inovações tão necessárias à competitividade.

O Conselho Nacional de Educação, por meio da Resolução nº004/2005, definiu as Diretrizes Curriculares do Curso de Graduação de Administração. Nelas constam oito competências a serem desenvolvidas no decorrer do Curso. A partir destas diretrizes, cada Instituição tem autonomia para formar o seu currículo e traçar as estratégias de ensino. No entanto, torna-se importante, analisar a percepção do mercado de trabalho sob estes novos profissionais, para que se possa avaliar a formação necessária no ensino superior tendo em vista uma exitosa atuação profissional.

Diante desse contexto, define-se como problema central deste estudo: em que medida, na percepção dos alunos e dos gestores de organizações que atuam como supervisores de estágio, o Curso de Administração de uma universidade comunitária do Oeste catarinense, obtém êxito no desenvolvimento das competências estabelecidas pelas Diretrizes Curriculares Nacionais?

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico serão apresentadas ideias centrais sobre as competências profissionais, competências do egresso do Curso de Graduação em Administração, assim como considerações sobre o Ensino Superior de Administração.

2.1 Competências profissionais

Parry (1998), Dutra (2004) e Leme (2005) abordam a competência como o somatório dos conhecimentos, habilidades e atitudes do ser humano que são mobilizadas para constituir o saber fazer e a disposição para o querer fazer e a por em prática em diferentes situações.

A Comissão Europeia, de 2002 define competência como:

[...] um grupo de conhecimentos, habilidades e atitudes transferíveis, e multifuncionais que toda pessoa necessita para seu desenvolvimento e satisfação pessoal, integração e empregabilidade, que deveriam estar desenvolvidos ao final da escolarização obrigatória e atuar assim como base para a aprendizagem ao longo da vida (EUROPEAN COMMISSION, 2002, p. 5).

Zarifian (2001) argumenta que a competência é realmente de um indivíduo e não de um cargo e que ela só se manifesta e é avaliada quando de sua utilização em situação profissional, na relação prática do indivíduo com a situação profissional.

A competência profissional é uma combinação de conhecimentos, de saber-fazer, de experiências e comportamentos que se exerce em um contexto preciso. “Ela é constatada quando de sua utilização em situação profissional, a partir da qual é passível de validação.

Compete então à empresa identificá-la, avaliá-la e fazê-la evoluir” (MEDEF apud ZARIFIAN, 2001, p. 66).

Para Bergamini (2012), a pessoa competente é aquela que enfrenta regularmente situações imprevistas e variadas no contexto e a, partir das suas adaptações e decisões, faz evoluir seus conhecimentos, transformar a situação e obter o resultado desejado.

O executivo da nova era - propõe Prahalad (1997) - deve ter, no mínimo, as seguintes características: a) Raciocínio sistêmico para harmonizar as informações mensuráveis e imensuráveis, combinar a capacidade analítica com a intuitiva e equilibrar o interesse público e o privado; b) Competência intercultural para falar vários idiomas e profundo conhecimento de história, religião e arte. c) Treinamento intensivo e contínuo; d) Padrões pessoais e de comportamento.

Katz (1995) identificou três habilidades gerenciais básicas. A habilidade técnica, identificada como a capacidade de aplicar um conhecimento especializado ou perícia. A habilidade humana, entendida como a capacidade de trabalhar com outras pessoas, entendê-las e estimulá-las, tanto individualmente quanto em grupos. E a habilidade conceitual, entendida como a capacidade mental para analisar e diagnosticar situações complexas.

Mintzberg (2010), por sua vez, identifica habilidades básicas que devem ser desenvolvidas pelos gerentes das organizações, destacando as habilidades de relacionamento, de liderança, de resolução de conflitos, de processamento de informações, de tomada de decisão sob ambiguidade, de alocação de recursos empresariais e de introspecção.

Mussak (2010) aponta as principais competências a serem buscadas pelas organizações na atualidade: flexibilidade, inovação, criatividade, agilidade, compartilhamento de informações, aprendizagem, planejamento participativo e outras que levam à valorização das pessoas.

As organizações não têm competências e são os indivíduos que as detêm, parecendo fácil compreender quem é o grande protagonista desta história. A tendência de valorização das pessoas, com suas competências e talentos, nas empresas é irreversível e isso vem dando uma nova feição ao planejamento das organizações (MUSSAK, 2010).

Perrenoud (1999, p. 7) afirma que a competência individual pode ser definida como “[...] a capacidade de agir eficazmente em um determinado tipo de situação, apoiada em conhecimentos, mas sem limitar-se a eles”. A competência, portanto, segundo o autor utiliza e integra e mobiliza conhecimentos relevantes e está associada à “[...] perícia e supõe também atitudes e posturas mentais, curiosidade, paixão, busca de significado, desejo de tecer laços, relação com o tempo [...] cautela e audácia, que nascem tanto da formação como da experiência” (Perrenoud, 1999, p. 9). Observe-se que o desenvolvimento da competência, segundo o autor, está fortemente associada aos aspectos atitudinais e motivacionais do indivíduo. Essa percepção remete à necessidade de, nos cursos de formação profissionais, dedicar atenção especial às atividades que remetem à autoavaliação e ao desenvolvimento atitudinal dos sujeitos em formação.

Tendo em vista os objetivos do presente estudo, é importante destacar o estudo de Antonello (2005), a qual buscou compreender o processo de desenvolvimento de competências a partir do curso de graduação em administração. Em seu estudo definiu a competência como sendo

[...] o processo que ocorre em função da capacidade de articulação e mobilização de conhecimentos, habilidades e atitudes pelo indivíduo, frente a uma situação, contexto e cultura no qual ocorre ou se situa. Trata-se da capacidade do indivíduo pensar e agir dentro de um ambiente particular, supondo a capacidade de aprender (formal e informalmente) e de se adaptar a diferentes situações, a partir da interação com outras pessoas em diferentes contextos, onde ele é responsável pela construção e consolidação de suas competências (autodesenvolvimento), tendo em vista o aperfeiçoamento de sua capacitação, podendo, dessa forma, adicionar valor às

atividades da organização, a si próprio (autorrealização) e à sociedade (ANTONELLO, 2005, p.2 e 3).

Observa-se que a autora destaca a importância da capacidade de aprender e de interagir com os diferentes contextos em que poderá inserir-se. Considerando-se, também as observações feitas por Perrenoud (1999) sobre as dimensões atitudinais relacionadas às competências resulta enfatizada a importância do desenvolvimento atitudinal e das habilidades socioemocionais ao longo do processo de formação dos estudantes.

Em sintonia com essa abordagem conceitual, a Resolução nº 4, de 13 de julho de 2005, do Conselho Nacional de Educação, institui as diretrizes curriculares nacionais para o Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e nela contempla as competências mínimas para os egressos do curso. Essas competências deverão ser trabalhadas e desenvolvidas durante o curso, a fim de ofertar para o mercado de trabalho profissionais aptos ao exercício da profissão.

A intencionalidade das Diretrizes Curriculares é de nortear a formação de profissionais, com um olhar sistêmico, formando pessoas com habilidades técnicas, mas também, com habilidades humanas bem desenvolvidas, profissional adaptável a um mundo instável e cidadão que contribui para o desenvolvimento da sociedade por meio da sua profissão. Muda-se totalmente a lógica de um conjunto de conhecimentos fragmentados para o desenvolvimento de competências, habilitando profissionais a terem a capacidade de colocar em prática um conjunto de saberes e experiências de forma adequada para atuar em ambientes repletos de contingências.

A organização curricular, o projeto pedagógico de curso, assim como o planejamento e execução das aulas devem definir estratégias de ensino que resultem no desenvolvimento destas oito competências definidas nas Diretrizes Curriculares.

2.2 Ensino superior de Administração

A aprendizagem de jovens adultos tem características próprias e, para a efetividade da aprendizagem, é importante conhecer as características e o contexto deste público. De acordo dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira/ Ministério da Educação e Cultura (INEP/MEC), relativos ao censo da Educação Superior 2015, 83,17% dos estudantes universitários do Curso de Administração estudam no turno noturno. Segundo análise de Oliveira (2004), os estudantes universitários estudam à noite em virtude de trabalhar durante o dia. Para estes alunos, é relevante conseguir articular os conhecimentos com as suas experiências e bagagens, identificando o grau de implicação dos conteúdos escolares com a exploração das possíveis relações e interconexões com conhecimentos prévios e experiências pessoais (WACHOWICZ, 1998).

Os docentes, profissionais do ensino superior, devem concentrar esforços para compreender a diferença entre o ensinar e o aprender. Atentar à necessidade de concretizar a aprendizagem por parte dos alunos, através dos significados que o conhecimento representa.

O ensinar e o aprender não podem e não devem estar separados, fazem parte do mesmo processo. Portanto, professor e aluno necessitam estar juntos. Cada qual com a sua história, sua cultura, seus saberes, possibilitando a elaboração e a reelaboração do conhecimento (WACHOWICZ, 1998, p. 46).

O estudo de Joaquim e Vilas Boas (2011) indica que os atuais programas de pós-graduação em Administração têm foco na pesquisa e na formação científica e coloca em discussão a necessidade de atividades complementares, como a inclusão de estágios, para a formação didática dos professores administradores. Estas reflexões manifestam claramente a necessidade de uma formação complementar aos docentes da área para maior qualificação dos cursos, exigindo que se dediquem a um estudo mais aprofundado sobre o processo educacional de ensino/aprendizagem aliado ao conhecimento técnico da área.

A desejada aprendizagem se traduz na mudança de comportamento, oriunda da incorporação de novos hábitos, costumes, conhecimentos e destrezas, segundo Wachowicz

(2009,p.29): “[...] a aprendizagem ocorre quando o pensamento descobre o significado das relações que existem entre os dados da realidade e compreende porque as coisas são como são”.

Para Lombardi e Nodari (2008), as Instituições de Ensino Superior precisam compreender o processo de educação na administração, para decidir as estratégias que serão utilizadas em sala de aula, de forma que os discentes desenvolvam o perfil de egresso desejado.

Neste sentido Moran (2015) aborda que as metodologias de ensino devem acompanhar os objetivos pretendidos. Se o que se quer é que os alunos sejam proativos, é preciso adotar metodologias em que os alunos se envolvam em atividades cada vez mais complexas que exijam iniciativa, que tenham que tomar decisões, monitorar resultados. Se o que se quer são alunos criativos e empreendedores, as metodologias também devem propiciar possibilidades deles demonstrarem isso.

Aos poucos, as instituições vêm percebendo que as formas tradicionais de ensino, com ênfase nas aulas expositivas, não se adequam mais às demandas de formação profissional da atualidade, principalmente, em decorrência da evolução tecnológica e das transformações nos processos de trabalho. Esse fato tem promovido reflexões sobre a necessidade de mudanças nos processos de ensino-aprendizagem, de modo a contemplar as novas necessidades dos estudantes e do mercado de trabalho (DIAS JUNIOR et al., 2013).

Moran (2015) afirma que a escola padronizada que avalia todos de forma igual e exige resultados previsíveis, ignora que a sociedade do conhecimento é baseada em competências cognitivas, pessoais e sociais, que não se adquirem de forma convencional e que exigem pró-atividade, colaboração, personalização e visão empreendedora.

Nunes, Ferraz, Barbosa (2004), destacam os fatores considerados importantes para que os alunos desenvolvam o perfil esperado: a atuação do corpo docente, a integração empresa-escola, a existência de uma empresa Junior na faculdade, a realização de atividades extraclasse, tais como visitas técnicas, a existência de atividades interdisciplinares, a participação em pesquisa e a estrutura existente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com a finalidade de atingir o objetivo proposto, a presente pesquisa possui abordagem descritiva, por ter a pretensão de descrever aspectos relacionados à percepção dos alunos formandos e dos supervisores de campo de estágio acerca do desenvolvimento de competências no ensino superior de Administração. Segundo Gil (2008), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso de vez que se concentra especificamente em uma instituição de ensino superior e suas conclusões limitam-se ao contexto desse objeto de estudo.

Quanto à abordagem o estudo articula os enfoques quantitativo e qualitativo. Richardson (1999, p. 70) caracteriza a pesquisa quantitativa como “o emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. Sobre o emprego da pesquisa qualitativa, Richardson (1999, p.70) considera que essa metodologia pode “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Para o levantamento dos dados foram utilizados questionário e entrevistas semiestruturadas, visando aprofundar informações obtidas, bem como esclarecer dúvidas, para uma melhor solidez interpretativa dos dados obtidos.

O questionário foi utilizado com os alunos formandos do segundo semestre de 2015 e primeiro semestre de 2016, totalizando 63 respondentes de uma população de 72 estudantes, o que representa 87,5% da população, os nove que não responderam foi por não estarem em sala

de aula no dia da aplicação dos questionários. Quanto aos supervisores de campo de estágio foram entrevistados seis supervisores, amostra definida considerando a facilidade de acesso e a disposição em participar da pesquisa.

Cabe salientar que no Curso em estudo, o componente curricular Estágio é desenvolvido em três semestres. O Estágio I, desenvolvido no 6º período do Curso; o Estágio II, desenvolvido no 7º período; e o Estágio III, que é o último estágio do Curso, realizado no 8º período, sendo que neste o formando deve implementar ações na organização que está realizando o estágio. Isso justifica a escolha desse componente curricular para a aplicação do questionário, uma vez que poderá ser visualizado com maior efetividade as competências desenvolvidas no decorrer do Curso.

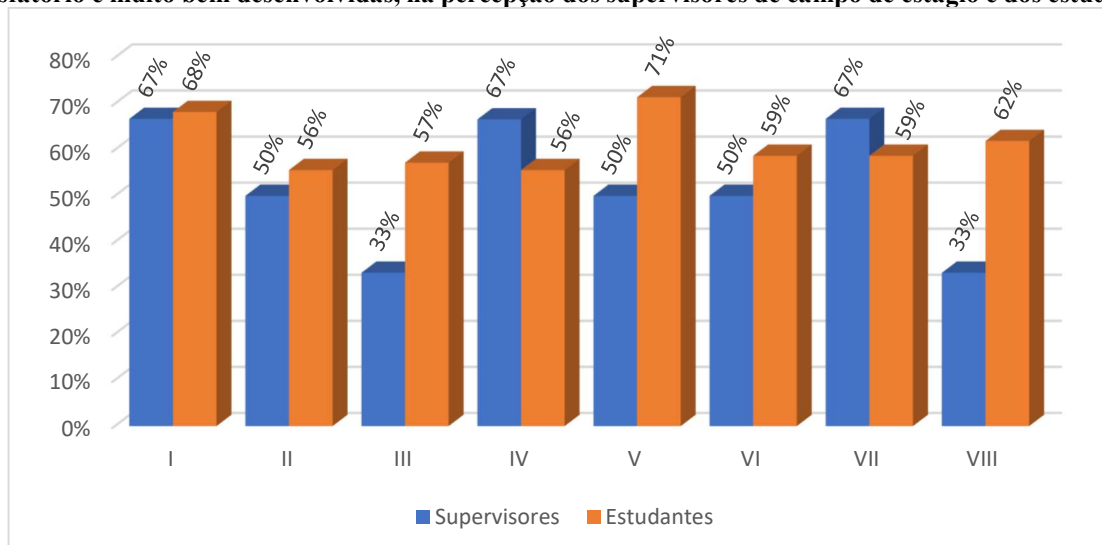
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Tendo em vista o objetivo desta pesquisa é identificarem que medida, uma universidade do oeste catarinense obtém êxito no desenvolvimento das oito competências definidas pelas Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Administração (Resolução CNE nº 004/2005), segundo a percepção dos alunos formandos e dos supervisores de campo de estágio destes alunos, os mesmos foram questionados sobre o nível de desenvolvimento das oito competências no perfil do estudante/estagiário. A percepção dos estudantes teve por base sua experiência ao longo do curso, enquanto a dos supervisores foi embasada no acompanhamento do período de estágio dos alunos. O instrumento foi elaborado na forma de uma escala em que estudantes e supervisores atribuíam uma nota de 1 a 5, considerando:

- 1 – competência não foi desenvolvida no curso
- 2 – competência pouco desenvolvida no curso
- 3 – competência com desenvolvimento regular no curso
- 4 – competência com desenvolvimento satisfatório no curso
- 5 – competência muito bem desenvolvida no curso

O Gráfico 1 apresenta o resultado, comparativo, do nível de desenvolvimento das competências elencadas como desenvolvimento satisfatório e muito bem desenvolvidas, (níveis 4 e 5 da escala) na percepção dos supervisores de campo de estágio e dos estudantes.

Gráfico 1: Comparativo do nível de desenvolvimento das competências elencadas como desenvolvimento satisfatório e muito bem desenvolvidas, na percepção dos supervisores de campo de estágio e dos estudantes



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando o Gráfico 1, verifica-se que a percepção dos estudantes e dos supervisores de estágio não diferem muito em algumas competências, como é o caso da competência I, que

apresenta uma variação de 1%, a competência II, variação de 6%, as competências IV e VI, 9%, competência VII, variação de 8%.

As variações mais expressivas são verificadas nas competências III, V e VIII. Na competência III, 57% dos estudantes acreditam tê-la desenvolvida e apenas 33% dos supervisores têm a mesma percepção. Já na competência V, 71% dos alunos acreditam que ela seja bem desenvolvida em comparação a 50% dos supervisores, resultando uma discrepância de 21%. E a maior discrepância é apresentada na competência VIII, que enquanto 62% dos estudantes acreditam ter a competência desenvolvida, apenas 33% dos supervisores a percebem desta forma, gerando uma diferença de 29%. Em todas as situações de discrepâncias significativas, constata-se que a percepção do estudante é mais positiva do que a do supervisor de campo de estágio.

Na percepção dos estudantes, a competência mais desenvolvida no curso foi a V, seguida da I e da VIII, as quais são:

I - Reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão.

V- Ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional.

VIII - Desenvolver capacidade para realizar consultoria em gestão e administração, pareceres e perícias administrativas, gerenciais, organizacionais, estratégicos e operacionais (BRASIL, 2005).

A partir do gráfico, identifica-se também que, na percepção dos supervisores de campo tem-se um desenvolvimento salientado das competências I, IV e VII, que tratam respectivamente de:

I - Habilidade para reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão;

IV - Desenvolver raciocínio lógico, crítico e analítico para operar com valores e formulações matemáticas presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos e de controle, bem assim expressando-se de modo crítico e criativo diante dos diferentes contextos organizacionais e sociais;

VII - Desenvolver capacidade para elaborar, implementar e consolidar projetos em organizações (BRASIL, 2005).

Mesmo avaliadas positivamente, pode-se identificar que nenhuma das competências teve avaliação maior do que 66,67%, o que demonstra que a percepção descrita refere-se a opinião de um pouco mais da metade dos supervisores entrevistados.

Fazendo uma média dos percentuais de desenvolvimento das competências a partir do gráfico 1, tem-se que a competência I é a que tem percentual mais significativo, tanto na percepção do estudante como do supervisor de campo de estágio, ficando com uma média de 67%. Seguida pela competência VII, que apresenta um percentual médio de 63% e as competências IV e V que registraram um percentual médio de 61%.

I - reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão;

IV - desenvolver raciocínio lógico, crítico e analítico para operar com valores e formulações matemáticas presentes nas relações formais e causais entre fenômenos produtivos, administrativos e de controle, bem assim expressando-se de modo crítico e criativo diante dos diferentes contextos organizacionais e sociais;

V - ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional;

VII - desenvolver capacidade para elaborar, implementar e consolidar projetos em organizações (BRASIL, 2005).

Quantos às competências não desenvolvidas ou pouco desenvolvidas, na percepção dos alunos, representam percentuais pequenos, tendo destaque a competência VIII, seguido da competência VII, sendo elas:

VII - Desenvolver capacidade para elaborar, implementar e consolidar projetos em organizações. VIII - Desenvolver capacidade para realizar consultoria em gestão e administração, pareceres e perícias administrativas, gerenciais, organizacionais, estratégicos e operacionais (BRASIL, 2005).

Neste ponto, verifica-se um aparente paradoxo nas opiniões, visto que a competência VIII foi relatada como uma das que tem maior aprendizagem, com 62%, mas também é apontado por alguns, 18%, como uma das menos desenvolvidas. Contudo, essa oposição de percepções pode ser fruto da forma de aprendizagem dos estudantes que é diferente de um indivíduo para o outro, bem como dos significados que o conhecimento provoca em cada estudante.

Na percepção dos supervisores de campo, as competências menos desenvolvidas no Curso são a II, IV e VIII. Nota-se que a competência IV, que se refere a capacidade de raciocínio lógico e matemático, é uma das citadas, também, como uma das mais desenvolvida no Curso por 66,67% dos respondentes. Esse resultado explica, ao que tudo indica, pelo fato de que cada supervisor acompanhou o desempenho de um estudante e que estudantes têm seu potencial desenvolvido de forma muito diversa, o que justifica as respostas antagônicas.

Quanto ao desenvolvimento da competência VIII cabe relatar a afirmação do Entrevistado 3: “Para dar consultoria teria que estudar um pouco mais, só a graduação não é suficiente, teria que aprofundar os conhecimentos, pois a consultoria é muito abrangente”. Considera-se a afirmação pertinente uma vez que o estudante pode sair da graduação com conhecimento técnico, mas uma consultoria exige uma bagagem destacada de experiências variadas que apenas a vivência organizacional poderá agregar.

A competência V foi a que apresentou avaliações mais diversificadas, sendo que 16,67% dos supervisores atribuíram nota 2, 33,33% atribuíram nota 3 e 50% atribuíram nota 5.

Na sequência, os supervisores foram questionados em que medida, na sua percepção, as oito competências elencadas pelas Diretrizes Curriculares Nacionais (DCNs) revelam as reais necessidades dos profissionais administradores para o mercado de trabalho. Neste quesito, 66,67% dos entrevistados afirmaram que as competências atendem as necessidades do mercado enquanto que 33,33% afirmaram que atendem parcialmente. Nenhum respondente considera que as competências não atendem o perfil dos egressos do Curso exigido pelo mercado.

Quando questionados se, na sua percepção, no que se refere às demandas da gestão, há alguma competência necessária ao administrador, não contemplada nas 8 competências estabelecidas pelo MEC, os supervisores citaram que as competências que não veem claramente explícitas são: visão sistêmica, abordada por dois entrevistados, referindo-se a pouca relação que os estudantes formandos fazem das áreas da empresa; a negociação; a prática em pequenas empresas; finanças corporativas e mercado financeiro.

Quanto a falta de visão sistêmica há de se considerar a fala de um dos supervisores “Um dia tiveram uma grande discussão, envolvendo compras, vendas, etc., pois o estagiário se limitava a fazer os procedimentos financeiros mas não compreendia todo o processo” (ENTREVISTADO 3, 2016).

Essa percepção dos supervisores encontra respaldo em Prahalad (1997), o qual indica que o executivo da nova era, deve ter, no mínimo, as seguintes características: a) Raciocínio

sistêmico para harmonizar as informações mensuráveis e imensuráveis, combinar a capacidade analítica com a intuitiva e equilibrar o interesse público e o privado.

A administração é uma área estratégica que deve envolver o conhecimento de todas as demais áreas da empresa, tornando-se imprescindível a habilidade do profissional de conversar e compreender o processo de toda a esfera produtiva da empresa, independente da área de atuação.

Medef apud Zarifian (2001), traz que a competência só é constatada quando de sua utilização em situação profissional, a partir da qual é passível de validação e que cabe a empresa validá-la ou não. Diante disso, destaca-se a importância de refletir sobre as considerações feitas pelos supervisores de campo de estágio que, na presente situação, são os representantes das empresas frente à matéria prima em desenvolvimento que são os estudantes.

Os supervisores de campo manifestaram a dificuldade do estudante em associar a teoria à prática empresarial, trazendo as seguintes afirmações: “Acredita que o aprendido não se aplica totalmente a realidade organizacional” (ENTREVISTADO 1); “Não se relaciona a teoria com a prática” (ENTREVISTADO 2); “Muito do que o estagiário propôs não era compreendido e ele não sabia explicar seu uso prático” (ENTREVISTADO 3).

Diante deste aspecto é importante que haja uma reflexão nas metodologias de ensino que estão sendo utilizadas para gerarem o aprendizado necessário, as entrevistas também trouxeram dados que indicam que o estudante traz conhecimentos técnicos, no entanto não desenvolve a habilidade conceitual conforme definida por Katz (1986) que seria a capacidade mental para analisar e diagnosticar situações complexas. A habilidade conceitual está diretamente vinculada à capacidade de tomada de decisão do Administrador.

Vale ressaltar que a primeira competência estabelecida nas Diretrizes Curriculares já aborda a importância da capacidade de análise e da tomada de decisão para os administradores: “Reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão”.

Quando questionados se o estagiário apresentou alguma dificuldade expressiva durante a realização do estágio, quatro supervisores responderam que não e dois afirmaram que sim, um deles quanto a cálculos e outro quanto à elaboração do balanço patrimonial.

Foi manifestada por dois supervisores a dificuldade de comunicação e expressão dos estagiários, caracterizando-os como tímidos. “Bastante quieto, difícil de tirar coisas dele” (ENTREVISTADO 3); “Está começando a se expor mais, acredito que tenha relação com a timidez” (ENTREVISTADO 3); “Muito tímido, fala muito pouco” (ENTREVISTADO 4).

Apesar das características de personalidade de cada pessoa, o Curso tem como um dos desafios propostos pelas Diretrizes Curriculares o desenvolvimento da segunda competência que se refere à: “Desenvolver expressão e comunicação compatíveis com o exercício profissional, inclusive nos processos de negociação e nas comunicações interpessoais ou intergrupais”.

Das demais dificuldades apontadas pelos supervisores de campo durante a entrevista, há de se destacar a competência cinco, que apesar de ter tido boa avaliação pela maioria dos respondentes, foi comentada por diversos supervisores, conforme o Quadro 3. A competência V aborda: “Ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional”.

Quadro 1: Dificuldades apresentadas pelo estagiário

Entrevistado	Resposta
1	Falta iniciativa
	Falta vontade de trabalhar, precisa maior empenho
2	Falta de comprometimento, iniciativa, “brilho no olho”, maior dinamismo
3	Está começando aos poucos a demonstrar mais gosto pelos negócios
6	Maior comprometimento, maior dedicação

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Observa-se que metade dos entrevistados destaca a falta de vontade ou de comprometimento por parte dos estagiários. Esse dado é preocupante uma vez que, como se observou acima, a partir da contribuição de Perrenoud (1999), as atitudes são essenciais ao desenvolvimento da competência. É fundamental que os graduandos desejem aprender, buscar soluções para os problemas do cotidiano profissional e, assim desenvolver suas próprias habilidades e competências. Essa constatação remete à importância dos cursos desenvolverem práticas focadas no cultivo dessas atitudes nos seus estudantes e no desenvolvimento das competências socioemocionais.

Nesse sentido, é importante retomar a contribuição de Moran (2015), o qual aborda que as metodologias de ensino devem acompanhar os objetivos pretendidos. Se o que se quer é que os alunos sejam proativos, é preciso adotar metodologias em que os alunos se envolvam em atividades cada vez mais complexas que exijam iniciativa, que tenham que tomar decisões, monitorar resultados. Se o que se quer são alunos criativos e empreendedores, as metodologias também devem propiciar possibilidades deles demonstrarem isso.

Durante a entrevista, algumas questões que foram apresentadas aos supervisores de estágio podem ser reveladoras do modo como as organizações percebem o processo de formação do curso em análise, a saber: você contrataria o estagiário? Ele está pronto para atuar na empresa? Considerando que pronto ninguém está, a que distância ele estaria? O Quadro 2 apresenta as respostas dos supervisores.

Quadro 2: O estagiário estaria apto a ser contratado pela empresa?

Entrevistado	Resposta
1	Sim, portanto solicitando maior empenho.
2	Sim, mas solicitando maior dinamismo, atrelando realmente a teoria à prática.
3	Não respondeu
4	Se tivesse a necessidade de alguém no financeiro o estagiário estaria apto, no entanto não atuando gerencialmente por falta de experiência.
5	Sim, o estagiário já atua na empresa, sendo responsável pela implementação, execução e acompanhamento do planejamento e orçamento.
6	Sim, mas solicitaria maior dedicação

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Verifica-se nesta questão uma avaliação positiva e ao mesmo tempo reveladora das principais lacunas apresentadas pelos estagiários. É positivo o fato de que todos foram considerados aptos para a contratação. Porém é preciso considerar que mais de 50% dos supervisores indicam avanços indispensáveis aos formandos do curso, com destaque para a questão comportamental que deve ser mais trabalhada na formação dos estudantes. Muitas vezes a falta de iniciativa e dinamismo são resultados de metodologias de ensino que não ensinam estas habilidades no seu dia a dia, e uma postura mais ativa a ser cobrada do estudante durante o Curso auxiliará a desenvolver estas características no futuro profissional.

Quanto à experiência, parece inevitável que a mesma seja desenvolvida após o ingresso efetivo na atividade profissional. Zarifian (2001), entende que nas instituições de ensino são

desenvolvidos importantes ingredientes da competência, como a base conceitual, atitudes, valores, dentre outros. Mas o encontro com a experiência prática, em situações reais de produção é indispensável ao desenvolvimento/aprimoramento das competências. Afirmar ainda que a competência é a colocação de recursos em ação em uma situação prática. Não somente aqueles recursos que o indivíduo possui ou adquiri, mas aqueles que sabem como colocar em ação. É uma inteligência prática das situações que, apoiando-se em conhecimentos adquiridos, transforma-os à medida que a diversidade das situações aumenta. A competência é a iniciativa sob a condição de autonomia, que supõe a mobilização de dois tipos de recursos: os recursos internos pessoais (adquiridos, solicitados e desenvolvidos pelos indivíduos em dada situação) e os coletivos (trazidos e colocados à disposição pelas organizações). É a faculdade de mobilizar redes de atores em volta das mesmas situações, de compartilhar desafios, de assumir áreas de responsabilidade.

Os pontos levantados no decorrer da pesquisa são importantes para fornecer subsídios ao esforço de qualificar a formação dos profissionais. No entanto, devem ser levadas em consideração outras variáveis diretamente relacionadas, como as características de cada estudante, o potencial individual de desenvolvimento e também o fato de que são estudantes no início de sua vida profissional e, como todos os demais profissionais, estão em processo de aprendizagem e lapidação permanentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou identificar o êxito que o Curso de Administração de uma universidade comunitária com atuação no oeste catarinense, obtém no desenvolvimento das competências estabelecidas nas Diretrizes Curriculares, através da Resolução nº 004/2005, na percepção dos gestores de organizações que atuam como supervisores de estágio e dos estudantes formandos.

Os dados obtidos durante o trabalho de campo permitem responder à pergunta de pesquisa, demonstrando que, de um modo geral, mesmo que parcialmente, as competências foram desenvolvidas. Na percepção dos estudantes, as competências mais desenvolvidas foram a V e a I e na percepção dos supervisores, as competências melhor desenvolvidas foram a I, a IV e a VII. Há de se destacar que a competência I foi avaliada por ambos os segmentos com uma avaliação positiva.

Fazendo uma média simples dos níveis de desenvolvimento das competências, na percepção dos dois segmentos estudados, supervisores e dos estudantes, constatou-se que as competências: I, VII, IV e V das Diretrizes Curriculares Nacionais são as que tiveram maior desenvolvimento. Ainda assim é preciso destacar que num percentual significativo de respostas de estudantes e supervisores, foram atribuídos as notas 2 e 3, indicando um desenvolvimento fraco ou regular das competências.

Quanto às competências com menor desenvolvimento, em conformidade com as notas atribuídas entre 1 e 2, destacam-se na visão dos supervisores as competências II, IV e VIII e na visão dos estudantes as competências VII e VIII.

Percebe-se que a competência IV, que se refere à capacidade de raciocínio lógico e matemático também é citada como a mais desenvolvida por 66,7% dos respondentes supervisores de estágio e como menos desenvolvida por 33,3%. Tal discrepância, ao que tudo indica, foi originada pelas diferenças no desempenho de cada estudante, dado que cada supervisor de campo avaliava um ou poucos estudantes.

A competência “Ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional”, foi a competência que apresentou avaliações com maior divergência, sendo que 16,67% dos supervisores atribuíram nota 2, 33,33%

atribuíram nota 3 e 50% atribuíram nota 5. Esse fato, provavelmente deve-se à disparidade do desempenho individual de cada estagiário.

É importante destacar que 50% dos supervisores de campo apontam a existência de problemas atitudinais importantes relacionados à falta de iniciativa, de vontade ou de comprometimento por parte dos estagiários. Esse fato remete à necessidade de atenção do curso em relação tanto às metodologias empregadas, priorizando metodologias que promovam o envolvimento e a participação ativa dos estudantes, quanto à priorização do desenvolvimento das competências socioemocionais nos estudantes, pelo impacto que esses fatores têm no desenvolvimento das competências pelos sujeitos. A capacidade de produzir respostas aos problemas enfrentados no dia-a-dia do exercício profissional, a capacidade de aprender e de buscar novos conhecimentos, a disposição para antecipar-se aos problemas enfrentados, dentre outros aspectos fundamentais ao desenvolvimento de competências dependem do desejo dos sujeitos de atingir tais resultados e seu comprometimento com o desempenho profissional. Essas atitudes e disposições podem ser cultivadas ao longo dos cursos de formação, a partir de ações planejadas e sistemáticas.

Um aspecto a ser considerado, frente aos resultados da pesquisa é o fato de que o currículo do curso avaliado, assim como boa parte dos cursos de administração do país, mesmo acolhendo a proposição de competências pelas Diretrizes Curriculares Nacionais, não adotou uma concepção de ensino com foco em competências. Observando-se o seu projeto pedagógico de curso, observa-se que mesmo tendo as competências propostas pelas DCNs como referência, o curso continua trabalhando na lógica de ensino focado em objetivos e conteúdos. A adoção do currículo por competências, de modo integral, traria mudanças significativas no funcionamento do curso e, provavelmente, favoreceria ainda mais o desenvolvimento das competências definidas para o curso.

Verificou-se ainda que as competências elencadas pelas Diretrizes Curriculares Nacionais, estão relacionadas com a necessidade dos profissionais administradores para o mercado de trabalho, sendo que 66,67% dos supervisores de campo acreditam relacionar-se totalmente e 33,33% relacionar-se parcialmente. Ou seja, o perfil dos egressos do curso de Administração está atendendo as necessidades do mercado. No entanto, a ausência de competências não abordadas pelo MEC foi destacada pelos supervisores, como visão sistêmica, negociação, a prática em pequenas empresas, e experiências em finanças corporativas e mercado financeiro.

Para futuros estudos sobre o tema investigado, considerando-se as limitações deste trabalho, recomenda-se reaplicar a pesquisa com foco nas áreas específicas do Curso de Administração. Fazer uma avaliação mais qualitativa junto aos estudantes, de modo a possibilitar um maior aprofundamento das respostas, e até mesmo reaplicar este estudo em outras instituições de ensino superior.

REFERÊNCIAS

ANTONELLO, Cláudia Simone. DUTRA, Marina Laura da Silveira. **Projeto Pedagógico: uma proposta para o desenvolvimento de competências de alunos do curso de administração, com foco no empreendedorismo.** 2005. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2005/EPQ/2005_EPQA701.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

BERGAMINI, C. W. **Competência: a chave do desempenho.** São Paulo; Atlas, 2012.

BRASIL. Ministério da Educação. **Censo da Educação Superior 2015.** Disponível em: Plataforma Mercado Edu. Acesso em: 07 mar. 2017.

BRASIL. Conselho Nacional de Educação. **Resolução nº 4 de 13 de julho de 2005**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <www.portal.mec.gov.br>. Acesso em: 20 mar.2015.

DIAS JUNIOR, C. M.; MOREIRA, B. C. M.; STOSICK, E. Z.; PEREIRA, A. R. Desenvolvimento de competências do Administrador: um estudo em ambiente simulado. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 172-182, 2014.

DUTRA, J. S. **Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna**. São Paulo: Atlas, 2004.

EUROPEAN COMMISSION. **Las competencias clave en una economía basada en el conocimiento: un primer paso hacia la selección, definición y descripción**. 2002. Disponível em: <<http://www.euskalcurriculum.a.eus/eu/node/46>>. Acesso em: 19 jan. 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JOAQUIM, N.de F.; VILAS BOAS, A. A. Tréplica – Formação Docente ou Científica: o que está em destaque nos programas de pós-graduação? **Revista de Administração Contemporânea**. Curitiba, v.15, n.6, 2011.

KATZ, R. L. Skills of an effective administrador. **Harvard Business Review**, 1955.

LEME, Rogério. **Aplicação prática de gestão de pessoas por competências: mapeamento, treinamento, seleção, avaliação e mensuração de resultados de treinamento**. Rio de Janeiro: QualyMark, 2005.

LOMBARDI, M. F.S; NODARI, L. D.T; Competências adquiridas no curso de Administração de Empresas sob a ótica dos alunos formandos. **RACE: Revista de Administração, Contábeis e Economia**. Joaçaba: Unoesc, 2008. Disponível em: <<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/363/109>>. Acesso em: 01 out. 2016.

MINTZBERG, H.. **Managing: desvendando o dia a dia da gestão**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

MORAN, J. Mudando a educação com metodologias ativas. In: SOUZA, C.A; MORALES, O.E.T (Orgs.). **Coleção Mídias Contemporâneas**. Convergências Midiáticas, Educação e Cidadania: aproximações jovens. Vol II. PG: Foca Foto-PROEX/UEPG, 2015. Disponível em: <http://www2.eca.usp.br/moran/wp-content/uploads/2013/12/mudando_moran.pdf> Acesso em: 23 fev. 2016.

NUNES, S. C.; FERRAZ, D. M., BARBOSA, A. C. Q. Organização curricular e acadêmica dos cursos de graduação em administração – Uma investigação da adoção do conceito de competências em faculdades de Belo Horizonte, Minas Gerais. In: XXVIII Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – EnANPAD, 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: Anpad, 2004.

- MUSSAK, E. **Gestão humanística das pessoas**: o fator humano como diferencial competitivo. São Paulo: Elsevier, 2010.
- NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa**: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- OLIVEIRA, M. H. P. de. **Estratégias de aprendizagem de universitários**. Sinergia (CEFEST). São Paulo. v. 5, n. 1, 2004.
- PARRY, S. Just what is a competency? **Training**, v.35, n.6, p. 58-64, 1998.
- PERRENOUD, Philippe. **Construir competências desde a escola**. Porto Alegre: Artes Médicas Sul, 1999.
- PRAHALAD, C. K. **A atividade dos gerentes da nova era no emergente programa competitivo**. In: HESSELBEIN, F. et al. A organização do futuro. São Paulo: Futura, p.176-186, 1997.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SENGE, P. M. **A quinta disciplina**: arte e prática da organização de aprendizagem. 16 ed. São Paulo: Best Seller, 2004.
- TAKAHASHI, L.B.R. **Gestão Universitária Frente à Inovação: estudo empírico no HU/UFSC**. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, 2014.
- WACHOWICZ, L.A. (Org.). **A interdisciplinaridade na universidade**. Curitiba: Champagnat, 1998.
- ZARIFIAN, P. **Objetivo competência**: por uma nova lógica. São Paulo: Atlas, 2001.

INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NA CONTABILIZAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS EM COMPANHIAS ABERTAS

Marcela Mendes Fernandes de Souza

Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil
Universidade Estadual Vale do Acaraú
marcela_mendes18@hotmail.com

Éder Luis Heberle

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
ederluisheberle@gmail.com

Ivones Xavier de Almeida

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
ivonez.almeida@gmail.com

Geovanne Dias de Moura

Doutor em Ciências Contábeis
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó
geomoura@terra.com.br

RESUMO

O estudo teve como objetivo analisar a influência da governança corporativa na contabilização dos ativos biológicos em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, que se referem ao período de 2011 a 2015. A amostra da pesquisa foi composta por 30 companhias que possuíam ativos biológicos identificados em seus balanços patrimoniais em 2011 e 2012, 23 companhias em 2013, 25 em 2014 e 24 em 2015. Os dados foram obtidos por meio do banco de dados Economática e das notas explicativas. Como *proxy* para governança corporativa utilizou-se o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. Quanto à contabilização dos ativos biológicos foram verificados os valores de curto e longo prazo e se o registro contábil era realizado com base no custo histórico, fluxo de caixa descontado ou a valor de mercado. Os resultados revelaram que a adoção de melhores práticas de governança corporativa favorece para que as empresas possuam ativos biológicos contabilizados.

Palavras-chave: Governança corporativa; Ativos biológicos; Companhias abertas.

1 INTRODUÇÃO

O início das mudanças dos padrões contábeis brasileiros para o padrão internacional ocorreu principalmente com a publicação das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 que alteraram os dispositivos da Lei nº 6.404/76, modernizando a contabilidade e exigindo que as empresas brasileiras passassem a utilizar como base os pronunciamentos contábeis, oriundos das normas internacionais de contabilidade.

No ano de 2005 foi criado, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem como atribuição elaborar os pronunciamentos contábeis brasileiros em conformidade com as normas internacionais, conforme preceitua a Lei nº 11.638/07.

Assim, a convergência das normas internacionais de contabilidade vem exigindo das empresas maiores níveis de divulgação e de qualidade da informação contábil, entre elas, a forma de reconhecimento e mensuração de ativos, como é o caso dos ativos biológicos que a partir do CPC 29 passaram a ter tratamento diferenciado dos demais ativos das empresas.

De acordo com o CPC 29 (R1, 2009), ativo biológico é qualquer animal ou planta vivos, como por exemplo: plantas, arbustos, videiras, carneiros, porcos, entre outros. Nesse sentido, destaca-se que é o CPC 29 que tem por objetivo definir o tratamento contábil e as regras de divulgação de informações relativas aos ativos biológicos.

A divulgação de informações também é uma importante característica da governança corporativa. Segundo o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa IBGC (2009, p. 19), “[...] a Administração deve cultivar o desejo de informar, sabendo que da boa comunicação interna e externa, particularmente quando espontânea, franca e rápida, resulta em clima de confiança, tanto internamente, quanto nas relações da empresa com terceiros”.

Além disso, segundo Kent e Stewart (2008), as práticas de governança corporativa, podem contribuir de maneira efetiva na gestão e para um correto cumprimento das regulamentações contábeis, que envolvem o reconhecimento, mensuração e divulgação de informações.

Governança corporativa, de acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009, p. 19) é o “[...] sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle”. De forma geral, a governança corporativa traz maior proteção ao patrimônio e proporciona maiores atratividades e valor para a empresa.

A falta de evidenciação das informações relacionadas aos ativos biológicos faz com que aumentem os conflitos de agência. Tendo em vista que a atividade agrícola pode ser considerada uma atividade exótica, para muitos usuários da informação contábil faz com que os gestores detenham informações substanciais que poderiam ser divulgadas por meio das demonstrações contábeis. Essa característica faz com que seja observado um conflito de agência entre os acionistas majoritários e minoritários.

Como destacado por Sunder (1997), a informação contábil nesta situação tem um papel fundamental para a redução dos conflitos de agência existente entre majoritários e minoritários. Para isso é necessário que as empresas estejam empenhadas em disponibilizar para ambos um volume suficiente de informações para a tomada de decisões.

Assim, surge a pergunta de pesquisa que orienta este estudo: qual é a influência da governança corporativa na contabilização dos ativos biológicos em companhias abertas listadas na BM&FBovespa? Portanto, o estudo objetiva analisar a influência da governança corporativa na contabilização dos ativos biológicos em companhias abertas listadas na BM&FBovespa.

Por se tratar de um tema recente e pouco abordado, a pesquisa foi motivada com o intuito de compreender como a governança corporativa influencia na contabilização dos ativos biológicos nas companhias de capital aberto.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico que servirá de sustentação para o desenvolvimento do estudo empírico. Inicia-se com uma contextualização sobre a governança corporativa. Na sequência, trata-se dos ativos biológicos. Por fim, apresentam-se estudos anteriores que investigaram questões relacionadas aos ativos biológicos.

2.1 Governança corporativa

A governança corporativa é um dos principais mecanismos de minimização dos conflitos e custos decorrentes do problema de agência. A prática de boa governança nas

organizações é um dos recursos que proporciona maior transparência a todos os agentes envolvidos com a empresa e por isso é tão importante (VIERA; MENDES, 2004). Em sua essência, a governança tem como principal objetivo recuperar e garantir a confiabilidade em uma determinada empresa para os seus acionistas, criando um conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos quanto de monitoramento, a fim de assegurar que o comportamento dos executivos esteja sempre alinhado com o interesse dos acionistas.

O Código das melhores práticas de governança corporativa, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009, p. 19), enuncia como princípios básicos da boa governança a transparência, a equidade, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa. Também descreve governança como “[...] o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle”. Dessa forma, empresas que possuem boas práticas de governança transmitirão maior segurança aos investidores.

Silva (2006, p. 16) descreve que [...] governança corporativa é um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia, protegendo investidores, empregados e credores, facilitando, assim, o acesso ao capital. Portanto, trata-se de um conjunto de práticas que possibilita às empresas adquirirem maior confiança do mercado.

Nesse sentido, Andrade e Rossetti (2007, p. 24) relatam que “[...] a governança corporativa trata dos meios utilizados pelas corporações para estabelecer processos que ajustem os interesses em conflito entre os acionistas das empresas e seus dirigentes de alto nível”. Ainda segundo os autores, essas ações, além de deixarem a empresa menos exposta aos riscos externos e de gestão, também tornam o negócio mais seguro, o que aumenta a confiança dos investidores.

O assunto ganhou importância no Brasil, segundo Silveira (2002), na medida em que o mercado de capitais desenvolveu-se. Além disso, outro marco importante foi a criação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, que tem como objetivo propagar o tema no país. Silveira (2002) menciona ainda que uma demonstração da importância do tema ocorreu quando a BM&FBovespa criou a classificação dos três níveis correspondentes às práticas diferenciadas de governança corporativa.

De acordo com a BM&FBovespa (2010), os níveis de Governança Corporativa são segmentos de listagem destinados à negociação de ações emitidas por empresas que se comprometem, voluntariamente, com a adoção de práticas de governança corporativa adicionais em relação ao que é exigido pela legislação, ampliando os direitos dos acionistas e melhorando a qualidade das informações.

Os níveis de Governança Corporativa são assim definidos pela BM&FBovespa (2010):

Nível 1: práticas diferenciadas de governança corporativa, que contemplam basicamente regras de transparência e dispersão acionária;

Nível 2: além das regras de transparência e dispersão acionária exigidas no Nível 1, contempla também as de equilíbrio de direitos entre acionistas controladores e minoritários.

Novo Mercado: conjunto ainda mais amplo de práticas de governança. A grande diferença do Novo Mercado para os Níveis é a proibição de emissão de ações preferenciais. No Novo Mercado, as empresas devem ter somente ações ordinárias.

Portanto, depreende-se que as boas práticas de governança corporativa são fundamentais para que uma empresa se torne mais atrativa a investidores, pois contribuem para uma postura mais transparente nos negócios, o que, por consequência, transmite uma imagem positiva da organização e assim, aumenta seu valor no mercado.

2.2 Ativos biológicos

De acordo com o CPC 29 (2009), os ativos biológicos são animais ou plantas vivas, desde o nascimento ou plantio até o ponto de abate ou colheita. Após o processo de abate ou

colheita, o ativo passa a ser classificado como produto agrícola e, após ser transformado ou beneficiado, será classificado na conta de estoques. Como exemplo é possível citar as árvores frutíferas (mangueira, laranjeira etc.), consideradas um ativo biológico e a fruta colhida (manga, laranja etc.) um produto agrícola.

Segundo Fiovarante (2010), até a emissão do CPC 29 (2009), os ativos biológicos eram mensurados pelo seu custo histórico ou de formação, com exceção dos animais usados para reprodução. Entretanto, não havia orientação particular com a especificidade de ativos biológicos, fato que dificultava sua mensuração.

Com o advento do CPC 29, surgiu a normatização e a obrigatoriedade de se mensurar e divulgar os ativos biológicos, assim como os seus ganhos e perdas sofridos diante da transformação biológica; fato que antes só ocorria no momento de realização ou venda dos ativos biológicos (KPMG, 2011). Isso exigiu de várias empresas a implementação de ferramentas adicionais para mensurar tais ativos pelos critérios exigidos pela norma e para manter até mesmo o próprio controle mais rígido e preciso dos ativos biológicos em seu poder.

Segundo o CPC 29, parágrafo 10, para mensurar um ativo biológico a empresa deve possuir propriedade legal sobre este, possibilidade de adquirir benefícios futuros associados a ele e confiabilidade na mensuração de seu valor justo ou custo.

Porém, as empresas que possuem animais e plantações com o intuito de realizar pesquisas e estudos com estes ativos, tais como instituições de ensino, não devem registrá-los como ativos biológicos, mas, aplicar, neste caso, o conceito de ativo imobilizado.

Segundo Fioravante et al. (2010) a maioria das empresas brasileiras de capital aberto contabilizavam os ativos biológicos com base no custo histórico ou custo de formação, isso decorre do fato de que o tratamento contábil dessas empresas encontrava-se ligado aos princípios fundamentais de contabilidade, emanados pelo CFC, que orientava a utilização do custo histórico para todos os ativos biológicos e produtos agrícolas.

O custo histórico representa quanto à entidade realmente pagou por aquele ativo. Logo, os ativos são mensurados pelos valores pagos no ato da compra havendo assim uma relação direta com o fluxo de caixa. Conforme alguns defensores desse tipo de avaliação, o custo histórico é mais objetivo, verificável e representa o valor de aquisição do ativo. Entretanto, há controvérsia, haja vista que o ativo pode perder sua representatividade com o passar do tempo, seja pela alteração na expectativa de benefícios econômicos futuros, seja por causa da redução da vida útil, ou, ainda, por obsolescência. Diante de tal impasse, sobre qual a forma mais coerente de avaliar ativos e passivos, surgiu o valor justo, representando um avanço sobre as tradicionais formas de avaliação, desdenhando de alternativas conhecidas a fim de apontar um novo olhar para a contabilidade.

De acordo com o CPC 46 (2012, p. 3) “valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”. Ao analisarem o conceito de valor justo, Iudícibus e Martins (2007) sustentam que a adoção deste não se aplica a todos os ativos e passivos e que o critério geral de avaliação falha por não alcançar uma homogeneidade de classificação. Além disso, Watts (2003) argumenta que o valor justo traz em si volatilidade nos lucros, possibilidade de gerenciamento de resultado e assimetria de informações.

Martins, Machado e Callado (2014) asseveram que em virtude da grande subjetividade e complexidade na determinação do valor justo e com a finalidade de orientar a mensuração do mesmo, as normas contábeis do IASB, FASB e CPC propõem três níveis de prioridade classificados de forma hierárquica para mensuração do valor justo, constituídos em função da disponibilidade de inputs. Sendo assim, nas situações em que os inputs cobrirem diferentes níveis, a empresa deverá optar pelo de menor nível para mensuração.

Os níveis descritos no CPC 46 (2012, p. 15) são:

Nível 1: exige a utilização de preços listados em um mercado ativo para ativos e passivos idênticos. Isto é, a entidade deve utilizar o preço cotado no mercado referente ao elemento contábil idêntico àquele que se pretende quantificar, desde que tenha condições de acessá-lo na data da mensuração.

Nível 2: exige a utilização de preços cotados para ativos e passivos semelhantes em mercados ativos. Este nível deve ser utilizado quando o nível 1 por algum motivo, não puder ser atendido, ou seja, quando não existir um mercado ativo para o elemento patrimonial, deve-se utilizar preços de um mercado ativo para o ativo ou passivo similares àqueles que se pretende mensurar.

Nível 3: exige a utilização de técnicas de avaliação, tal como o fluxo de caixa descontado. Este nível deve ser utilizado, quando inexistir um mercado ativo ou um mercado semelhante, onde requer que a lógica de preço de saída da definição prevaleça e a entidade terá que estabelecer, com base em seu julgamento, como os participantes do mercado avaliam o ativo ou passivo, podendo, portanto, usar suas próprias informações internas e ajustá-las ao nível de conhecimento que os participantes do mercado teriam destas.

Conforme Martins, Machado e Callado (2014), a utilização desse último nível implica em um maior grau de subjetividade e, conseqüentemente, de julgamento, uma vez que se utilizará de técnicas de valoração que exigem a escolha de uma taxa de desconto e a determinação do período em que os benefícios ou sacrifícios econômicos venham a ocorrer.

Percebe-se então que, na falta de um mercado ativo para determinado bem, o valor justo busca evidenciar um provável valor de mercado, por meio de ajustes a valor presente ou na utilização de técnicas estatísticas. Esse fato demonstra a flexibilidade e, conseqüentemente, a subjetividade da avaliação pelo valor justo, uma vez que se utiliza de várias técnicas para sua mensuração.

Em meio a este ponto é importante salientar que a transparência e credibilidade da informação contábil é colocada em perigo diante da subjetividade dos critérios para se obter o valor justo, levando-se em consideração o uso de premissas inseguras e a projeção de um resultado futuro que muitas vezes pode vir a não se concretizar. Essa subjetividade está no fato de, caso não exista mercado ativo para o ativo biológico ou similar, a entidade necessitar adotar o Fluxo de Caixa Futuro Descontado.

2.3 Estudos anteriores sobre ativos biológicos

A seguir, estão descritos alguns estudos similares que, também, investigaram questões relacionadas aos ativos biológicos. Inicia-se pela pesquisa de Barros et al. (2012) que analisaram os impactos gerados pelo valor justo na mensuração dos ativos biológicos das empresas listadas na BM&FBOVESPA entre 2008 e 2010. A amostra foi composta por 23 companhias que apresentaram valores de ativos biológicos para os três anos da análise (2008 a 2010) e que apresentaram suas notas explicativas no sítio da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Verificaram significativo efeito ocasionado pela adoção do CPC 29, contudo, os conteúdos evidenciados nas notas explicativas ainda eram superficiais e não proviam as informações necessárias para a compreensão dos usuários acerca de tais ativos.

Silva Filho, Machado e Machado (2012) realizaram um estudo sobre os resultados da implantação das novas normas contábeis sobre ativos biológicos e produtos agrícolas. Explicaram que o tradicional custo histórico produzia mais informações eficazes para os usuários do que o valor justo, uma vez que é produzido por estimativas. Para eles, o método antigo tem melhor compreensão por diversos públicos tornando-se mais relevante, mas ressaltaram que a pesquisa estava limitada às informações das empresas listadas na BM&Bovespa, no período de 2008 e 2009.

Wanderley, Silva e Leal (2012) avaliaram o grau de observância das disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC 29, em relação aos ativos biológicos e produtos agrícolas de três grandes empresas do agronegócio brasileiro na área de alimentos e atividades frigoríficas:

JBS, Brasil Foods e Marfrig Group. Observaram que as empresas Marfrig e JBS optaram pela evidenciação parcial exigida pelo CPC 29. A empresa BRF avaliou em 2010 os possíveis impactos dos novos pronunciamentos emitidos em 2009 pelo CPC. Concluíram que era perceptível a necessidade de uma postura mais atuante por parte das empresas, quanto aos aspectos exigidos pelo CPC 29, referente ao tratamento contábil e divulgações.

Gonçalves, Santos e Szuster (2012) realizaram uma pesquisa nas empresas listadas na BM&FBovespa que compunham o setor econômico de consumo, verificando o nível de evidenciação dos ativos biológicos nas demonstrações financeiras. Concluíram que o nível de divulgação das informações era apenas razoável, variando de 54% a 93%. Constataram que informações simples exigidas pelo CPC 29 foram pouco divulgadas e que o nível de divulgação não evoluiu no período de dezembro de 2010 a setembro de 2011.

Scherch et al. (2013) verificaram o nível de conformidade, acerca dos ativos biológicos, em empresas de capital aberto. A coleta de dados ocorreu em 24 companhias que negociavam ações na BM&FBovespa em 2010. Observaram que grande parte das entidades ainda não estava completamente adequada às exigências do pronunciamento contábil equivalente.

Silva Filho, Martins e Machado (2013) analisaram a relevância da adoção do valor justo para a mensuração dos ativos biológicos, com a aprovação do CPC 29, tal como o impacto da mudança de base de mensuração sobre o Patrimônio Líquido, para os exercícios de 2008 e 2009, tendo uma amostra de 25 companhias abertas. Os resultados evidenciaram que as mudanças na mensuração dos ativos biológicos ocasionaram um aumento estatisticamente significativo nos próprios saldos de tais ativos, como também nos valores do patrimônio líquido. Constataram que 38,9% das variações ocorridas no patrimônio líquido das companhias analisadas foram causadas pela adoção do valor justo na mensuração dos ativos biológicos.

Figueira e Ribeiro (2015) investigaram o comportamento da divulgação de informações contábeis a respeito de mensuração dos ativos biológicos, por meio de *check-list*, baseado nas orientações sobre evidenciação do CPC 29. A análise foi efetuada nas Demonstrações Financeiras, de 2008 a 2012, das trinta companhias de capital aberto da BM&FBovespa que os possuíam. Tratou-se de pesquisa qualitativa, descritiva e baseada em análise documental. Observaram que o método do fluxo de caixa sobressaiu-se como alternativa para definição do valor justo pela inexistência de mercado ativo em várias fases de maturação desses itens, sendo também mais facilmente obtido. Empresas que formaram culturas próximas à data de encerramento declararam usar o custo histórico como equivalentes ao valor justo pela proximidade entre datas de formação e elaboração das demonstrações financeiras. Entretanto, a evolução verificada não ultrapassou os requisitos da norma contábil vigente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento desta pesquisa caracteriza-se como sendo um estudo descritivo, realizado por meio de pesquisa documental, com abordagem quantitativa. De acordo com Gil (2002, p. 42), a pesquisa descritiva “[...] tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Neste estudo, foram descritos os procedimentos adotados para mensuração dos ativos nas empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa.

A pesquisa documental se materializou com a investigação dos enunciados das notas explicativas das empresas pesquisadas. De acordo com Raupp e Beuren (2004, p. 90), “[...] utiliza-se com certa frequência a pesquisa documental, sobretudo quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, como os aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira”.

Em relação à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa quantitativa. Segundo Richardson (1989, p. 30), a abordagem quantitativa “[...] caracteriza-se pelo emprego da

quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas”.

A população compõe-se do conjunto de companhias abertas listadas na BM&FBovespa. As empresas que exerciam atividades financeiras e que não tinham informações necessárias sobre as variáveis utilizadas foram excluídas da amostra. Após os procedimentos metodológicos adotados, a amostra desta pesquisa foi composta por 30 companhias que possuíam ativos biológicos identificados em seus balanços patrimoniais em 2011 e 2012, 23 companhias em 2013, 25 em 2014 e 24 em 2015.

Inicialmente foram identificadas as empresas da amostra que possuíam ativos biológicos de curto prazo e de longo prazo contabilizados e divulgados nos Balanços Patrimoniais. Além disso, buscou-se identificar nas notas explicativas se os registros contábeis dos ativos biológicos eram realizados com base no custo histórico, fluxo de caixa descontado, ou valor de mercado.

Como *proxy* para governança corporativa utilizou-se o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. O IGCX é um índice que segundo a BM&FBovespa (2014) [...] “tem por objetivo medir o desempenho de uma carteira teórica composta por ações de empresas que apresentem bons níveis de governança corporativa.

Portanto, os dados foram coletados nas notas explicativas, no banco de dados Econômica e no *website* da BM&FBovespa, sendo que o período de análise foi de 2011 a 2015. Na sequência, realizaram-se os procedimentos estatísticos de análise multivariada de dados por meio da regressão logística.

A regressão logística, segundo Hair Júnior et al. (2009, p. 34), “[...] é a técnica multivariada adequada quando a única variável dependente é dicotômica”, caso deste estudo, em que a variável dependente é representada pela contabilização ou não de ativos biológicos, com atribuição de valor “0” para as empresas que não possuíam ativos biológicos e “1” para aquelas que possuíam. Desta forma, buscou-se verificar a associação da variável dependente/binária contabilização dos ativos biológicos com a variável independente governança corporativa, por isso, definiu-se a regressão logística como técnica estatística apropriada.

Na regressão logística, foram utilizadas também as variáveis de controle “tamanho” e “setores de atuação”. Em relação ao tamanho, acredita-se que empresas maiores possuem recursos financeiros e não financeiros superiores que contribuem para uma maior contabilização dos ativos biológicos. Como *proxy* para tamanho foi considerado o logaritmo natural do valor contábil dos ativos totais da empresa. Quanto aos setores, as empresas do setor de consumo não cíclico, por exemplo, são mais propensas a possuírem ativos biológicos, por isso, foram criadas variáveis dicotômicas para os nove setores da BM&FBovespa: bens industriais, consumo cíclico, consumo não cíclico, materiais básicos, petróleo, gás e biocombustíveis, saúde, tecnologia da informação, telecomunicações e utilidade pública.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados. Inicialmente, apresenta-se o número de empresas que possuíam ativos biológicos de curto prazo, o número de empresas que possuíam ativos biológicos de longo prazo e o número total de empresas que possuíam ativos biológicos independente se eram de curto ou de longo prazo. Além disso, apresenta-se também se o registro contábil era realizado com base no custo histórico, fluxo de caixa descontado, ou valor de mercado, conforme previsto no CPC 29. Por fim, demonstram-se os resultados da regressão logística que possibilitaram alcançar o objetivo do estudo.

Na Tabela 1 apresenta-se a quantidade de empresas que possuem ativos biológicos e a metodologia de valoração dos ativos biológicos no período de 2011 a 2015.

Tabela 1 – Quantidade e metodologia de valoração dos ativos biológicos

DESCRIÇÃO	2011	2012	2013	2014	2015
QUANTIDADE DE EMPRESAS QUE POSSUEM ATIVOS BIOLÓGICOS					
Número de empresas com Ativos biológicos de Curto Prazo	12	11	8	8	8
Número de empresas com Ativos biológicos de Longo Prazo	23	24	19	21	21
Número total de empresas com Ativos biológicos (Curto Prazo ou Longo Prazo)	30	30	23	25	24
METODOLOGIA DE VALORAÇÃO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS					
Fluxo de caixa descontado	19	20	16	17	17
Custo histórico	4	4	4	5	4
Valor de mercado	7	6	3	3	3
Totais	30	30	23	25	24

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se, analisando os dados da Tabela 1, que no período de 2011 a 2015, havia um número superior de empresas com ativos biológicos de longo prazo, no comparativo com aquelas que possuíam ativos biológicos de curto prazo.

É possível verificar também que o número de empresas que possuíam ativos biológicos, seja de longo prazo ou de curto prazo, reduziu ao longo do período, pois o total de empresas que possuíam ativos biológicos em 2011 era equivalente a 30. Porém, no ano de 2015 existiam apenas 24 empresas.

Em relação à metodologia utilizada para a mensuração dos ativos biológicos, é possível constatar na Tabela 1 que tem prevalecido a metodologia do fluxo de caixa descontado em todos os anos analisados. Esse resultado ocorre possivelmente pela falta de um mercado ativo ou porque os preços praticados no mercado para ativos similares não estavam disponíveis.

Na sequência, realizou-se a regressão logística, com o objetivo de verificar a influência da governança na contabilização dos ativos biológicos, sendo que o primeiro passo é demonstrar, por meio da Tabela 2, como seriam classificadas as empresas caso o modelo se deixasse guiar apenas em função dos enquadramentos observados.

Tabela 2 – Classificação anterior a análise da regressão da influência da governança na contabilização dos ativos biológicos

Tabela de classificação					
Observado			Previsto		
			Ativos biológicos		Porcentagem correta
			Não	Sim	
Step 0	Ativos biológicos	Não	1816	0	100
		Sim	132	0	0
Porcentagem geral					92

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 2, observa-se que a amostra composta por 1816 empresas no período de 2011 a 2015 que não possuíam ativos biológicos e 132 empresas que possuíam teria uma pré-classificação em que todas as empresas estariam classificadas como se não possuísem ativos biológicos. Nesse caso, o percentual geral de acertos nas classificações seria de 92%. Então, espera-se que tal percentual se eleve após a inclusão das variáveis independentes.

Na Tabela 3 apresentam-se os testes *Step*, *Block* e *Model*, *Hosmer & Lemeshow*, e os indicadores $-2LL$, *Cox-Snell* R^2 e *Nagelkerke*, que possibilitam verificar, após a inclusão das variáveis independentes, se o modelo pode ser considerado capaz de realizar as predições com a acurácia desejada.

Tabela 3 – Testes para validação do modelo da regressão logística da influência da governança na contabilização dos ativos biológicos

Omnibus Tests of Model Coefficients				
		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	288,75	10	0,00
	Block	288,75	10	0,00
	Model	288,75	10	0,00
Model Summary				
Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square	
1	676,72	0,14	0,35	
Hosmer and Lemeshow Test				
Step	Chi-square	df	Sig.	
1	53,81	8	0,121	

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 3 que os testes *Step*, *Block* e *Model*, que demonstram a capacidade preditiva do modelo, apresentaram um indicador equivalente a 288,75, significativo estatisticamente a um nível de 0,00. Isso confirma que as variáveis independentes contribuem para melhorar a qualidade das previsões.

O teste *-2 Log likelihood* correspondente a 676,72 indica um bom ajuste. O teste *Cox & Snell*, que se assemelha ao coeficiente de determinação R^2 utilizado no modelo linear, indicou que aproximadamente 14% das variações ocorridas no *log* da razão da variável dependente (possuir ou não ativos biológicos contabilizados) são explicadas pelo conjunto das variáveis independentes. O *Nagelkerke*, que é uma versão adaptada do *Cox* e *Snell*, indica que o modelo é capaz de explicar em torno de 35% das variações registradas na variável dependente.

Por último, o teste *Hosmer e Lemeshow*, que testa a hipótese de que não ocorreram diferenças significativas entre o que foi previsto e o observado pelo modelo, resultou em um valor de 53,81 e não possui significância estatística (Sig = 0,121). Esse resultado indica que os valores previstos não foram significativamente diferentes dos observados. Portanto, tem-se mais um sinal de que o modelo é adequado para verificar a influência da governança na contabilização dos ativos biológicos das empresas que compõem a amostra.

Na Tabela 4 evidenciam-se as variáveis independentes com seus respectivos *scores* e níveis de significância.

Tabela 4 – Variáveis independentes da regressão logística da influência da governança na contabilização dos ativos biológicos

VARIÁVEIS DA EQUAÇÃO					
Variáveis	B	S.E.	Wald	df	Sig.
Governança	0,66	0,22	8,64	1,00	0,003
Tamanho	0,28	0,11	6,54	1,00	0,011
BensInd(1)	-0,77	0,54	2,02	1,00	0,155
ConsCicl(1)	-0,69	0,55	1,56	1,00	0,211
ConcNaoCicl(1)	3,91	0,49	64,98	1,00	0,000
MatBas(1)	3,01	0,49	38,52	1,00	0,000
PetrolGasBio(1)	1,63	0,69	5,54	1,00	0,019
Saude(1)	16,86	5.079,41	0,00	1,00	0,997
TecInf(1)	16,70	6.124,86	0,00	1,00	0,998
Telecom(1)	16,81	5.251,89	0,00	1,00	0,997
Constant	-46,17	9.534,00	0,00	1,00	0,996

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 4, observa-se que a variável “governança corporativa” revelou-se estatisticamente significativa (0,003) e com coeficiente positivo (0,66), indicando que a adoção de melhores práticas de governança corporativa favorece para que as empresas possuam ativos biológicos contabilizados.

A variável de controle “tamanho”, também apresentou coeficiente positivo (0,28) e estatisticamente significativa (0,01), sugerindo que quanto maiores forem as empresas, maiores são as chances de elas contabilizarem os ativos biológicos.

Dentre as variáveis categóricas que capturam o efeito dos setores, houve significância estatística para as variáveis relacionadas ao setor de “consumo não cíclico” (3,91), “materiais básicos” (3,01) e ao setor de “petróleo, gás e biocombustíveis” (1,63), evidenciando que as empresas desses setores possuem um número maior de empresas que contabilizam os ativos biológicos. Os demais setores não possuem coeficientes estatisticamente significantes, indicando um menor número de empresas que contabilizam os ativos biológicos.

Na Tabela 5, demonstra-se o percentual de acertos nas classificações após a inclusão das variáveis independentes.

Tabela 5 – Classificação final da análise da regressão da influência da governança na contabilização dos ativos biológicos

Tabela de classificação					
Observado			Previsto		Percentagem correta
			Ativos biológicos		
			Não	Sim	
Step 1	Ativos biológicos	Não	1802	14	99
		Sim	101	31	24
Percentagem geral					94

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 5, que após a inclusão das variáveis independentes, o percentual de acertos do modelo, que antes era de 92% (apresentado na Tabela 2), elevou-se para apenas 94%. Ao analisar as empresas que não possuíam ativos biológicos contabilizados, nota-se que 99% estariam classificadas corretamente. Em relação as empresas que possuíam ativos biológicos contabilizados, verifica-se que o percentual de acertos após a inclusão das variáveis independentes equivale a 24%. Portanto, ao considerar esses resultados, é possível afirmar

estatisticamente que a governança corporativa influencia na contabilização dos ativos biológicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar a influência da governança corporativa na contabilização dos ativos na contabilização dos ativos biológicos em empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva e quantitativa em uma amostra composta por 30 companhias que possuíam ativos biológicos identificados em seus balanços patrimoniais em 2011 e 2012, 23 companhias em 2013, 25 em 2014 e 24 em 2015.

Os resultados demonstraram que, no período analisado, o número de empresas com ativos biológicos de longo prazo era superior. Em relação a metodologia de valoração dos ativos biológicos, destacou-se a do fluxo de caixa descontado. Em resposta a isto, o CPC 29 permite utilizar essa alternativa de avaliação quando não há um mercado ativo. Porém, sabe-se que no mercado financeiro há uma série de taxas diferentes que podem ser utilizadas como parâmetros pelo gestor, podendo resultar em diferenças significativas no resultado das companhias.

O modelo de regressão logística revelou que as variáveis independentes contribuíram para melhorar a qualidade das previsões. Portanto, concluiu-se que o modelo era adequado para verificar a influência da governança na contabilização dos ativos biológicos.

De modo geral, foi observado que a adoção de melhores práticas de governança corporativa favorece para que as empresas possuam ativos biológicos contabilizados e que quanto maiores forem as empresas, maiores são as chances de elas contabilizarem tais ativos.

Portanto, os resultados indicaram que a governança corporativa pode ser um fator influenciador na contabilização dos ativos biológicos, proporcionando maior transparência e credibilidade para as companhias.

O tema deste estudo desperta interesse em novas pesquisas sobre a influência da governança na contabilização dos ativos biológicos. Assim, recomenda-se ampliar o período de tempo analisado, em como analisar outros fatores não utilizados neste estudo.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARROS, C. C.; SOUZA, F. J. V.; ARAÚJO, A. O.; SILVA, J. D. G.; SILVA, M. C. O impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos nas empresas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 41-59, 2012.

BM&FBovespa. **Segmento de Listagem**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/home.aspx?idioma=ptbr>. Acesso em: jul. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo**. 2012. Disponível em: Acesso: 25 jan. 2016.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola**. Agosto, 2009.

FIGUEIRA, L. M.; RIBEIRO, M. S. Análise da evidenciação sobre a mensuração de ativos biológicos: antes e depois do CPC 29. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 26, p. 73-98, 2016.

FIORAVANTE, A. C.; et al. **Ativo Biológico e Produto Agrícola**. In: ERNEST&YOUNG; FIPECAFI. Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, J. C. SANTOS, L. J.; SZUSTER, N. Evidenciação de ativos biológicos nas demonstrações contábeis: uma análise das empresas do sub-setor de agropecuária e alimentos processados na BM&FBOVESPA. In: Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 8., 2012. Rio de Janeiro – RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: CNEG, 2012. CD-ROM.

IBGC, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

IUDICIBUS, S.; MARTINS, E. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, p. 9-18, 2007.

KENT, P.; STEWART, J. Corporate governance and disclosures on the transition to international. **Journal Accounting & Finance**, v. 48, n. 4, p. 649–671, 2008.

KPMG. **Desafios na Avaliação de Ativos Biológicos**. Jan 2011. Disponível em: . Acesso em 11 jul. 2016.

MARTINS, V. G.; MACHADO, M. A. V.; CALLADO, A. L. C. Relevância e representação fidedigna na mensuração de ativos biológicos a valor justo por empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 22, p. 163-188, jan./abr. 2014.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76 - 97.

RECH, I. J. **Formação do valor justo dos ativos biológicos sem mercado ativo: uma análise baseada no valor presente**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012 (a).

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SCHERCH, C. P.; NOGUEIRA, D. R.; OLAK, P. A.; CRUZ, C. V. O. A. Nível de Conformidade do CPC 29 nas Empresas Brasileiras: uma análise com as empresas de capital aberto. **Race: revista de administração, contabilidade e economia**, v. 12, n. 2, p. 459-490, 2013.

SILVA FILHO, A. C. C.; MACHADO, M. A. V.; MACHADO, M. R. Custo histórico x valor justo: qual informação é mais value relevant na mensuração dos ativos biológicos? In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12, 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2012.

SILVA FILHO, A. C. C.; MARTINS, V. G.; MACHADO, M. A. V. Adoção do valor justo para os ativos biológicos: análise de sua relevância em empresas brasileiras. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 9, n. 4, p. 110-127, 2013.

SILVA, E. Cordeiro. **Governança Corporativa nas Empresas**: guia prático de orientação para acionistas e conselho de administração. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVEIRA, A.D.M. **Governança corporativa, desempenho e valor da empresa no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

SUNDER, S. **Theory of accounting and control**. South –Western Publishing. Cincinnati, Ohio, 1997.

VIEIRA, S. P.; MENDES, A. G. S. T. Governança corporativa: uma análise de sua evolução e impactos no mercado de capitais brasileiro. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.11, n.22, p.103- 122, 2004.

WANDERLEY, C. A. N; SILVA, A. C; LEAL, R. B. Tratamento contábil de ativos biológicos e produtos agrícolas: uma análise das principais empresas do agronegócio brasileiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 53, p. 53-62, 2012.

WATTS, R. L. Conservatism in accounting part I: Explanations and Implications. **Accounting horizons**, v. 17, n. 3, p. 207-221, 2003.

FATORES DETERMINANTES DA INTANGIBILIDADE EM COMPANHIAS ABERTAS FAMILIARES

Antônio Rodrigues Albuquerque Filho

Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil
Universidade Estadual Vale do Acaraú
antoniofilhoufc@hotmail.com

Éder Luis Heberle

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
ederluisheberle@gmail.com

Denise Rose Bracht Fank

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
denisefank@unochapeco.edu.br

Francisca Francivânia R. R. Macêdo

Doutora em Ciências Contábeis e Administração
Universidade Estadual Vale do Acaraú
francymacedo2011@gmail.com

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em analisar os fatores determinantes da intangibilidade em companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa. Realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, que se referem ao período de 2010 a 2015, de uma amostra composta por 154 companhias familiares. Os resultados demonstraram que as empresas do setor de telecomunicações foram as que apresentaram o maior índice médio de intangíveis no ano de 2010 a 2013, enquanto as companhias do setor de bens industriais se destacaram nos anos de 2014 e 2015. Observou-se ainda que dentre os fatores governança, competitividade, tamanho e crescimento, descritos na literatura como influenciadores do nível de intangibilidade das empresas, somente a governança e o tamanho influenciaram positivamente o nível de intangibilidade das mesmas, enquanto a competitividade e o crescimento não. Ao final, concluiu-se que quanto melhor forem as práticas de governança e maior o tamanho das empresas, conseqüentemente, maior é o nível de intangibilidade.

Palavras-chave: Fatores determinantes; Intangibilidade; Companhias abertas familiares.

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente altamente competitivo, caracterizado pela era do conhecimento (MOURA; FANK; VARELA, 2012), intensa concorrência empresarial (MOURA; THEISS; CUNHA, 2014) e pela necessidade permanente de maior qualidade e confiança nas informações contábeis (PEREZ; FAMÁ, 2006), as empresas precisam buscar meios para se manterem competitivas. Além disso, precisam dispor de um perfil inovador e, claro, que não se limitem apenas a seus ativos tangíveis (MOURA; VARELA, 2014).

Em virtude disso, a cada dia, os ativos intangíveis passam a ser mais valorizados e ganham espaço entre os ativos tangíveis das empresas, sendo reconhecidos como fontes de vantagem competitiva e por contribuírem para o aumento de valor da organização

(MACHADO; FAMÁ, 2011; LEITE; SANTOS, 2013; MARIN; LISZBINSKI; KRONBAUER, 2015).

Ressalta-se que a partir do momento em que as organizações passaram a ter acesso, relativamente fácil, a aquisição de ativos corpóreos, o que passou a distingui-las, umas das outras, foi a sua carteira de ativos intangíveis (KAYO et al., 2006), que dentre outras definições, são reconhecidos como um direito a benefícios futuros e um fator de diferenciação competitivo (LEV, 2001; KAYO, 2002; PEREZ; FAMÁ, 2006; RITTA; ENSSLIN, 2010; TAVARES, 2010; MOURA, 2011; MOURA; THEISS; CUNHA, 2014).

No Brasil, o registro dos ativos intangíveis no balanço patrimonial das empresas recebeu maior atenção após a edição da Lei nº 11.638/2007, devendo configurar no ativo não circulante. Em seguida, o Pronunciamento Técnico CPC 04 (2008) alterado posteriormente pelo CPC 04 R1 (2010) com base na *International Accounting Standard (IAS) 38*, estabeleceu critérios de contabilização relativos ao reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis, exigindo a divulgação de informações específicas sobre esses ativos em notas explicativas às demonstrações contábeis das empresas.

Diante do exposto, nota-se que as organizações agem com a intenção de maximizar seus benefícios, uma vez que, apresentar diferenciais em um ambiente altamente competitivo é crucial para a sobrevivência. Nesse cenário, se incluem as empresas familiares que possuem como características apresentar objetivos convergentes aos interesses das famílias, que correspondem principalmente à sobrevivência da empresa e a maximização de seu valor no longo prazo (SHYU, 2011; BRIGHENTI; CHIARELLO; ROSA, 2014).

A crescente representatividade dos intangíveis no patrimônio das empresas como diferencial competitivo e gerador de valor trouxeram esses ativos para o centro da atenção dos investidores nacionais e internacionais. Portanto, a aquisição desse tipo de ativo pode estar associada a diversos fatores, aos quais se pode citar o tamanho da empresa (KAYO et al., 2006; MOURA; THEISS; CUNHA, 2014), crescimento (KAYO et al., 2006), competitividade (KAYO, 2002; RITTA; ENSSLIN; RONCHI, 2010; MOURA, 2011) e governança corporativa (SILVEIRA, 2004; COUTO, 2009).

Assim, surge a pergunta de pesquisa que orienta este estudo: Quais são os fatores determinantes da intangibilidade em companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa? Nessa perspectiva, o estudo objetivou analisar os fatores determinantes da intangibilidade em companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa.

A justificativa para a realização deste estudo decorre, dentre outras, dos ativos intangíveis serem um diferencial competitivo e incrementar valor na geração de riqueza das empresas (STEWART, 1998; SVEIBY, 1998; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; LEV, 2001; KAYO et al., 2006; KAYO; TEH; BASSO, 2006; PEREZ; FAMÁ, 2006; SRIRAM, 2008; ROLIN, 2009; MACHADO; FAMÁ, 2011; MOURA, 2011; DECKER et al., 2013; LEITE; SANTOS, 2013; MARIN; LISZBINSKI; KRONBAUER, 2015).

Também, pela grande relevância das empresas familiares no Brasil, uma vez que possuem alta participação no mercado de capitais de países emergentes, apresentando maior representatividade do que nos países desenvolvidos (SILVA; MAJLUF, 2008). Além do que, de acordo com Martin-Reyna e Duran-Encalada (2012), o tema de empresas familiares é bastante escasso no Brasil e pouco desenvolvido, pois, o número de pesquisas que abordam sobre negócios familiares ainda é reduzido.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção traz os posicionamentos teóricos e empíricos que servirão de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Inicialmente, apresentam-se ponderações sobre as empresas familiares. Na sequência, discorre-se sobre os ativos intangíveis. Por último, evidenciam-se os fatores determinantes da intangibilidade.

2.1 Empresas familiares

No Brasil, embora a abordagem de assuntos relacionados às empresas familiares seja ainda escassa, aos poucos a relevância em quantidade e proporção dessas empresas, em todo o mundo tem se elevado, gerando, nas últimas décadas, um aumento na publicação de estudos com foco nestas organizações (BASCO, 2010; BACK; MAZON, 2012; BORGES et al., 2016). No entanto, de acordo com Anderson e Reeb (2003), embora haja uma ampla literatura que aborda empreendimentos familiares, é difícil encontrar um consenso na definição de empresa familiar.

Um dos percursores no assunto e o primeiro a apresentar um conceito de empresa familiar, segundo Moraes, Barone e Pinto (2011), foi Donnelley em 1967. Conforme Donnelley (1967), uma organização pode ser considerada familiar quando tem sua existência atrelada a uma família, no mínimo, durante duas gerações e com ligações familiares que promovam dentro da empresa influência sobre os objetivos, diretrizes empresariais e interesses da família.

Lodi (1998) delimita essa extensão longitudinal ligando a definição ao processo de sucessão da administração nas quais as características institucionais da empresa identificam-se com um sobrenome de família ou de seu fundador. Já Leone (1991) conceitua empresa familiar como tendo seu início em um membro da família, cujos valores perduram na organização.

Conforme Anderson e Reeb (2003), as empresas familiares são aquelas que possuem membros da família atuando como integrantes da direção e/ou com parte das ações da companhia. Portanto, fica clara a característica da propriedade e participação na gestão.

Definição similar é destacada por Mok, Lam e Cheung (1992) e Shyu (2011) que caracterizam uma empresa familiar como uma companhia em que uma família possui dez por cento ou mais das ações e que os integrantes da família ocupam cargos no conselho. A partir dessa definição, nota-se os atributos da propriedade (majoritária ou minoritária) e a influência da família na empresa por meio do conselho (BRIGHENTI; CHIARELLO; ROSA, 2014).

Para La Porta, Lopez-de-Silanes e Shleifer (1999) a estrutura de propriedade pode ser definida como familiar se um indivíduo ou uma família é o acionista controlador (proprietário final), com participação direta ou indireta. Os autores ressaltam que a definição depende dos direitos de voto, ou seja, é importante saber quem controla a companhia, para então defini-la como familiar, dispersa, estatal, ou outro tipo, por exemplo.

Em suma, por meio das pesquisas já realizadas com empresas familiares destacam-se como características principais as ações da empresa em posse de uma família (ANDERSON; REEB, 2003; MOK; LAM; CHEUNG; SHYU, 2011; BRIGHENTI; CHIARELLO; ROSA, 2014) e a participação influente da família no conselho da organização (LEONE, 1991; LODI, 1998; ANDERSON; REEB, 2003; SHYU, 2011). Uma terceira característica, pouco visível, porém, com destaque em algumas pesquisas como as realizadas por Donnelley (1967), Leone (2005) e Brighenti, Chiarello e Rosa (2014) é a sucessão de cargos por integrantes da mesma família.

Leone (2005), em âmbito internacional, apresenta três vertentes que definem as empresas familiares: 1) estar associada ao nível de propriedade, em que o controle da organização é detido por uma família; 2) atrelada ao nível de gestão, em que os cargos altos como os do conselho, por exemplo, são ocupados por integrantes da família; 3) a sucessão, em que a segunda geração da família assume os cargos deixados pelos antecedentes da família.

A sobrevivência da companhia, de acordo com Shyu (2011), é a principal preocupação da família, cujo objetivo dos seus integrantes é a maximização do valor da organização no longo prazo. Para o autor, esta característica pode contribuir na redução dos custos da empresa de forma mais eficaz que nas companhias não familiares.

2.2 Ativos intangíveis

Os ativos intangíveis são considerados o grupo do ativo das empresas que promovem as maiores discussões no que tange a mensuração, estimação da vida útil e, sobretudo, na apuração

de seu reconhecimento (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Para Kayo, Teh e Basso (2006) o interesse por tais ativos vem crescendo consideravelmente ao longo dos anos, e essa ascendência deve-se ao incremento de valor que os mesmos proporcionam na geração de riqueza das organizações.

Embora os intangíveis sejam um dos temas principais nas organizações do Brasil e do mundo, assim como nas diversas pesquisas científicas (como por exemplo, MARIN; LISZBINSKI; KRONBAUER, 2015), também é um dos assuntos mais complexos da teoria da contabilidade, iniciando-se pela dificuldade em definir seu conceito (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Para os autores como Martins (1972), Sveiby (1998), Antunes (2004), Perez e Famá (2006) e Moura, Theis e Cunha (2014), ativo intangível é utilizado como sinônimo de recursos intangíveis, ativos intelectuais, ativos invisíveis, capital intelectual e *goodwill*.

Para Martins (1972), os intangíveis caracterizam-se pelo elevado grau de incerteza acrescentado por eles na avaliação dos resultados futuros. Perez e Famá (2004), Machado e Famá (2011) e Nascimento et al. (2012), destacam que os intangíveis são ativos sem existência física que proporcionam direitos e benefícios futuros, além de representarem grande diferencial competitivo.

Segundo Lev (2001), os intangíveis são classificados de acordo com o fato gerador, ou seja, o meio que provocou seu surgimento ou aumento. Dessa forma, a classificação adotada pelo autor resume-se em três tipos: “(1) inovação; (2) recursos humanos; e (3) desenhos organizacionais.” Kayo (2002) por sua vez, classifica os intangíveis em: ativos humanos, de inovação, estruturais e de relacionamento.

Diferentemente dos autores citados, o Financial Accounting Standards Board (FASB) agrupa os intangíveis de maneira ampla, sendo estes divididos em cinco grupos, além do *goodwill*. Eles são os seguintes: ativos intangíveis relacionados a *marketing*, relacionados a clientes, relacionados as artes, baseados em contratos e baseados em tecnologia.

Quanto à sua mensuração, Hendriksen e Van Breda (1999) mencionam a dificuldade de se medir os intangíveis, especialmente quando não são identificáveis ou separáveis. Portanto, conforme os autores, a entidade pode optar, em algumas circunstâncias, pelo método de custo ou pelo método de reavaliação, desde que este último não esteja restringido por lei ou norma legal.

No Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1, 2010), consta que os intangíveis são ativos não monetários, identificáveis e sem substância física, que sejam controlados pela empresa e geradores de benefícios econômicos futuros. É importante destacar que, caso haja a contabilização de um ativo pelo do método de reavaliação, determina-se que os demais ativos pertencentes à mesma classe devem também ser assim contabilizados, a exceção ocorre quando existir um mercado ativo para tais itens (CPC 04 R1, 2010).

Já para o reconhecimento, Hendriksen e Van Breda (1999) destacam que são utilizadas as mesmas regras válidas para todos os ativos, o que justifica que os intangíveis não deixam de ser ativos por simplesmente não possuírem substância física. O CPC 04 (R1, 2010) destaca que os intangíveis exigem dois critérios preponderantes para que possam ser reconhecidos: a) os futuros benefícios econômicos esperados, a favor da organização, devem ser comprovados; b) o custo do ativo deve ser mensurado com confiabilidade.

Ressalta-se ainda que a evidenciação de informações dos ativos intangíveis é uma forma da companhia mostrar maior segurança e promover melhor simetria nas informações repassadas para os clientes, fornecedores, governo e *stakeholders* (MOURA, 2011).

2.3 Fatores determinantes dos ativos intangíveis

Os ativos intangíveis vêm se destacando ascendentemente no cenário empresarial, conforme pode ser verificado em diversas pesquisas que os relacionam com outras temáticas, tais como a governança corporativa (MACHADO; FAMÁ, 2011), gerenciamento de resultados

(MOURA; THEISS; CUNHA, 2014), criação de valor (KAYO et al., 2006), desempenho econômico empresarial (PERES; FAMÁ, 2006) e rentabilidade (DECKER et al., 2013), evidenciando a relevância do assunto.

Além disso, a representatividade dos intangíveis no patrimônio das companhias como diferencial competitivo e provedor de valor, tornaram esses ativos um tema de destaque em todo o cenário mundial. Portanto, a aquisição destes pode estar associada a diversos fatores, como por exemplo, o tamanho da empresa (KAYO et al., 2006, MOURA; THEISS; CUNHA, 2014), crescimento (KAYO et al., 2006), competitividade (KAYO, 2002; RITTA; ENSSLIN; RONCHI, 2010; MOURA, 2011) e governança corporativa (SILVEIRA, 2004; COUTO, 2009).

De acordo com Kayo et al. (2006) e Moura, Theiss e Cunha (2014), a partir de determinado tamanho, a forma de a empresa crescer passa a ser por meio do investimento em intangíveis, vez que, para Lev (2001), os ativos tangíveis possuem capacidade de produção limitada. Além do que, empresas maiores têm maior probabilidade de serem intangíveis-intensivas, demonstrando que o tamanho da empresa é de grande importância na distinção entre as organizações (KAYO et al., 2006).

Kayo (2002), Ritta, Ensslin e Ronchi, (2010) e Moura (2011) descrevem que os intangíveis são essenciais para as empresas e para a sociedade em geral que, cada vez mais, se tornam dependentes desses ativos que combinados com os ativos tangíveis, geram benefícios econômicos futuros e maior competitividade para aqueles que os possuem.

Estudos como de Silveira (2004) e Couto (2009) ressaltam que existe uma elevada correlação entre o nível dos intangíveis e o desempenho com o nível de governança das organizações. Silveira (2004) complementa descrevendo que a adoção de melhores práticas de governança é bem vista pelo mercado e isso reflete positivamente na valorização da organização.

Portanto, percebe-se a relevância que tais ativos evidenciam no ambiente empresarial. Além disso, são considerados, dentre outras coisas, como um diferencial competitivo, gerador de riqueza e um direito a benefícios futuros. Dentro desse contexto, a evidenciação das informações relativas a esse tipo de ativo pelas companhias é de crucial importância para transmitir maior segurança e confiabilidade a seus investidores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa, caracterizada como descritiva, foi realizada por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados. A população é composta pelo conjunto de companhias abertas familiares listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa), sendo que aquelas que exerciam atividades financeiras e as que não tinham informações necessárias para todas as variáveis utilizadas foram excluídas da amostra.

Para identificar as companhias familiares, utilizou-se neste estudo a metodologia de La Porta, Lopez de Silanes e Shleifer (1999), que rastreou a cadeia de propriedade até identificar o último acionista controlador. Consideraram como último acionista controlador aquele que, de forma direta ou indireta, possuía o controle da empresa da amostra pesquisada. Foi considerada como familiar qualquer empresa em que uma família ou um indivíduo era o proprietário final (em termos de direitos de voto), com participação mínima de 10%. Após estes procedimentos, a amostra de pesquisa analisada foi composta por 154 companhias abertas familiares.

Em relação aos ativos intangíveis, foi calculado, para cada empresa, o percentual dos ativos intangíveis em relação ao ativo total de cada ano, assim como nos estudos de Ritta, Ensslin e Ronchi, (2010) e Moura (2011). Os dados foram obtidos por meio do banco de dados Economatica e, assim como nas demais variáveis, referem-se aos anos de 2010 a 2015. Adotou-se como marco inicial o ano de 2010 em decorrência de constituir o período inicial de adoção plena das normas internacionais de contabilidade (IFRS) no Brasil.

Em seguida, foram coletados os dados dos fatores apontados na literatura como determinantes da intangibilidade, como destacado no construto da pesquisa, apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 -Quadro das variáveis dependentes e independentes

Variáveis		Descrição / Como calcular	Fonte de dados	Autores de base
Dependente	Intangibilidade	<u>Ativos intangíveis</u> Ativo total	Banco de dados Econômica	Ritta, Ensslin e Ronchi, (2010); Moura (2011)
Independente	Governança	Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX): Cias listadas no IGCX = 1 Cias não listadas no IGCX = 0	Website da BM&FBovespa	Machado e Famá (2011)
	Competitividade	Índice de Herfindahl- Hirschman (HHI)	Banco de dados Econômica	Moura, Mecking e Scarpin (2013)
	Tamanho	Logaritmo neperiano do Ativo Total	Banco de dados Econômica	Kayo et. al (2006)
	Crescimento	Percentual médio de crescimento das vendas dos últimos três anos	Banco de dados Econômica	Kayo et. al (2006)

Fonte: elaborado pelos autores.

Nota-se no Quadro 1 que a *proxy* utilizada para governança corporativa foi o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. O IGCX é um índice que segundo a BM&FBovespa (2016) [...] “tem por objetivo medir o desempenho de uma carteira teórica composta por ações de empresas que apresentem bons níveis de governança corporativa. Tais empresas devem ser negociadas no Novo Mercado ou estar classificadas nos Níveis 1 ou 2 da BM&FBovespa”. Então, criou-se uma variável categórica que recebeu valor “1” quando a empresa da amostra estava listada no IGCX e “0” caso contrário.

Em relação a competitividade, verifica-se no Quadro 1 que foi utilizado como *proxy* índice de Herfindahl-Hirschman(HHI), calculado pela seguinte equação:

$$HHI = \sum_{i=1}^n \beta_i^2$$

Onde, β_i representa o percentual do ativo total da empresa i em relação ao total da amostra. Optou-se por utilizar valores de ativo total, assim como no estudo de Moura, Mecking e Scarpin (2013), pois, conforme apontam esses autores o ativo total tem menor oscilação no decorrer dos períodos do que outras variáveis como a receita operacional por exemplo.

É possível perceber ainda, no Quadro 1, que a variável tamanho foi medida por meio do logaritmo natural do valor contábil dos ativos totais das empresas e a variável crescimento refere-se ao percentual médios de crescimento das vendas dos últimos três anos.

Após a coleta dos dados, foi realizada a análise, utilizando-se de estatística descritiva (médias, mínimos, máximos e desvio padrão). Também utilizou-se a regressão linear múltipla para verificar a influência dos fatores no nível de intangibilidade das companhias da amostra. Destaca-se que foram observados os pressupostos de normalidade, por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov; multicolinearidade, por meio do fator de inflação de variância – VIF e Tolerance; homocedasticidade, por meio do teste de Pesarán-Pesarán; e ausência de autocorrelação serial, por meio do teste de Durbin-Watson.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e a análise dos dados coletados. Primeiramente, descreve-se a representatividade dos ativos intangíveis nas empresas por ano. Em seguida, apresenta-se a representatividade dos intangíveis nas empresas por setor econômico. Por fim, apresentam-se os resultados da regressão linear múltipla que possibilitou verificar a influência dos diversos fatores no nível de intangibilidade.

Ressalta-se que muitos estudos como os de Ritta, Ensslin e Ronchi (2010), Moura (2011), Moura e Varela (2014) e Macêdo e Ferreira (2016) relatam sobre o aumento da representatividade dos ativos intangíveis no patrimônio das empresas, então, a Tabela 1 permite verificar o percentual dos ativos intangíveis em relação ao ativo total das companhias abertas familiares que fazem parte da amostra estudada.

Tabela 1 – Estatística descritiva dos percentuais de ativos intangíveis em relação ao ativo total nas empresas no período de 2010 a 2015

Intangíveis / Ano	Nº Empresas	Mínimo %	Máximo %	Média %	Desv. Padrão
2010	154	0,00	94,50	7,21	16,99
2011	154	0,00	80,58	7,33	16,27
2012	154	0,00	87,04	6,34	15,38
2013	154	0,00	91,39	8,13	18,25
2014	154	0,00	84,45	6,89	15,05
2015	154	0,00	87,84	6,42	14,33

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme pode ser observado na Tabela 1, o ano de 2013 se destacou, pois, neste ano, os ativos intangíveis, em média, equivaliam 8,13% do ativo total das empresas. A empresa com menor percentual era de 0% em intangíveis, porém, a empresa com maior valor investido em intangíveis possuía o equivalente a 91,39%. O desvio padrão do ano de 2013 (18,25%) evidencia que existem desigualdades nos percentuais entre as empresas.

Também se destacaram positivamente os anos de 2010 e 2011 que apresentaram percentuais médios de ativos intangíveis em relação ao ativo total equivalentes a 7,21% e 7,33%, respectivamente. No entanto, embora o ano de 2011 tenha apresentado maior registro em intangíveis com relação a 2010, apresentou um índice máximo um pouco menor (80,50%). Os desvios padrões desses anos (2010 e 2011) foram bem próximos e quando comparados aos demais anos do estudo demonstraram elevada heterogeneidade nos percentuais de intangíveis.

O ano de 2012 registrou o menor valor médio de intangíveis do período analisado (6,34%), a companhia com menor representatividade em intangíveis registrou um valor de 0%, ao passo de que a empresa que apresentou o maior valor investido em intangíveis possuía o equivalente a 87,04%. O ano de 2015, embora tenha apresentado um dos menores valores médios em intangíveis (6,42%) dos anos analisados, foi o que registrou a menor variabilidade dos intangíveis das companhias, com um desvio padrão equivalente a 14,33%.

De modo geral, os resultados demonstraram uma grande diferença entre os percentuais mínimos e máximos, resultando em uma média de aproximadamente 7,05% no período de 2010 a 2015. Este resultado é inferior ao encontrado por Macêdo e Ferreira (2016) que investigaram a representatividade dos ativos intangíveis no ativo total das empresas listadas no índice de sustentabilidade empresarial (ISE) nos anos de 2010 a 2014 e obtiveram um índice de representatividade equivalente a 20%, porém é relevante destacar que a distinção de resultados pode ser decorrente da amostra analisada.

Notou-se também que o ano de 2013 destacou-se com o maior índice médio de intangibilidade, ou seja, dentro do ativo total, as companhias nesse ano possuíam a maior média em intangíveis. O maior aumento percentual de representatividade dos intangíveis se deu no

ano de 2012 para 2013, a partir desse ano houve um declínio nos percentuais dos intangíveis quase na mesma proporção do aumento até chegarem a 2015 com uma média de 6,42%, o que demonstrou que as oscilações de queda e aumento foram significativas.

Na Tabela 2, estão expostos os dados sobre a representatividade dos ativos intangíveis no ativo total das empresas, no período de 2010 a 2015, de acordo com os setores econômicos da BM&FBOVESPA.

Tabela 2 – Percentuais dos ativos intangíveis das empresas no período de 2010 a 2015 de acordo com os setores da BM&FBOVESPA

Intangíveis / Setor	Nº Empresas	2010 Média	2011 Média	2012 Média	2013 Média	2014 Média	2015 Média
Bens industriais	35	15,59	13,27	12,74	19,06	14,32	14,14
Consumo cíclico	54	1,81	1,99	2,30	3,49	2,61	2,57
Consumo não cíclico	14	5,65	6,03	5,58	8,27	4,88	5,78
Materiais básicos	24	2,75	3,66	3,09	7,47	2,63	2,48
Petróleo, gás e biocomb.	8	6,00	9,11	2,92	0,54	11,40	10,96
Saúde	6	4,16	14,54	10,33	9,06	13,64	5,49
Tecnologia da informação	3	15,44	15,36	11,43	0,09	10,14	5,53
Telecomunicações	2	22,91	18,93	18,83	10,39	2,37	0,95
Utilidade pública	8	19,02	17,44	11,95	2,64	9,87	9,36

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 2, em relação ao ano de 2010, que o setor econômico de telecomunicações, que possuía 2 empresas, destacou-se com o maior percentual médio, ou seja, dentre o ativo total, as empresas desse setor possuíam, em média, o equivalente a 22,91% de ativos intangíveis em 2010.

Também se destacaram positivamente em 2010 os setores de utilidade pública, bens industriais e tecnologia da informação com representatividade dos intangíveis equivalentes a 19,02%, 15,59% e 15,44%, respectivamente. Ao passo que o setor consumo cíclico, que possuía 54 companhias, destacou-se negativamente com o menor índice médio, equivalente a 1,81%. Negativamente, destacaram-se também as empresas do setor de materiais básicos, saúde, consumo não cíclico e petróleo, gás e biocombustíveis com os menores índices médios apresentados em 2010.

Quanto ao ano de 2011, o setor econômico de telecomunicações se destacou, pois, as companhias desse setor possuíam em média o equivalente a 18,93% em ativos intangíveis. Durante o ano destacaram-se também as empresas do setor utilidade pública, tecnologia da comunicação, saúde e bens industriais que registraram os maiores índices médios de intangíveis correspondentes a 17,44%, 15,36%, 14,54% e 13,27%, respectivamente.

O setor de consumo cíclico apresentou o menor índice médio correspondente a 1,99%, porém com um acréscimo com relação ao ano anterior. Os setores de materiais básicos, consumo não cíclico e petróleo, gás e biocombustível também se destacaram desfavoravelmente com índices médios bastante reduzidos quando comparado com os demais setores.

No ano de 2012, o setor de telecomunicações continuou sendo o destaque dentre os setores econômicos analisados, com um índice médio semelhante ao ano anterior no valor de 18,83%. Nesse ano, o menor valor médio de intangíveis foi registrado pelas empresas que compõem o setor de consumo cíclico correspondente a 2,30% que apesar do valor baixo, vem crescendo consideravelmente ao longo dos anos. Destacaram-se também com valores baixos, os setores de petróleo, gás e biocombustível, materiais básicos e consumo não cíclico assim como nos demais anos, porém com oscilações de aumento e queda em seus valores.

Ainda na tabela 2, com relação ao ano de 2013, o setor econômico que mais se destacou foi o setor de bens industriais, com 35 companhias, registrando um índice médio de intangíveis

equivalente a 19,06%, demonstrando um aumento ascendente com relação aos anos anteriores. Desfavoravelmente, destacaram-se as empresas dos setores de tecnologia da informação (0,09%), petróleo, gás e biocombustível (0,54%), utilidade pública (2,64%) e consumo cíclico (2,61%) que apresentaram os menores valores médios de intangíveis.

Em 2014, o setor de bens industriais conseguiu se manter na liderança, porém com um índice médio menor com relação ao ano anterior equivalente a 14,32%, seguida pelo setor de saúde, composto por 6 empresas, que apresentou seu maior registro de intangíveis dentre todos os anos em análise correspondente a 13,64%. Verifica-se que o setor com menor índice médio durante o ano foi o de telecomunicações registrando um valor de 2,37% demonstrando que as empresas desse setor vêm diminuindo consideravelmente o registro dos intangíveis com o passar dos anos. Destacam-se também os setores de consumo cíclico, materiais básicos e consumo não cíclico que registraram os menores índices médios.

Em relação ao ano de 2015, apesar das oscilações de aumentos e quedas no registro médio dos intangíveis, destacou-se o setor de bens industriais que se manteve em equilíbrio com média 14,14%. O setor de petróleo, gás e biocombustível apesar de ter sido um dos que mais apresentaram valores baixos no registro dos intangíveis no decorrer dos anos analisados, foi o que registrou aumentos significativos durante o período de 2010 a 2015. Nesse ano os setores que tiveram os menores percentuais médios foram o de telecomunicações, materiais básicos e consumo cíclico.

De modo geral, percebe-se que o valor médio total dos ativos intangíveis registrados pelas companhias, que no ano de 2010 era equivalente a 10,37%, elevou-se para 11,14% em 2011, reduziu sucessivamente para 8,80% e 6,77% em 2012 e 2013, apresentou um pequeno aumento em 2014 (7,98%) e uma queda correspondente a 6,36% em 2015. Portanto apresentando uma queda de 4,01% de 2010 para 2015 e uma média geral de 8,57%. Esse percentual é inferior ao encontrado por Moura (2011) que analisou a representatividade dos intangíveis no ativo total em uma amostra de 260 empresas de seis setores econômicos da BM&FBovespa no período de 2009 e obteve um índice médio de 17%. Os valores divergem também dos estudos realizados por Ritta, Ensslin e Ronchi (2010) que investigaram a representatividade dos intangíveis no ativo total de um conjunto de empresas que apresentaram informações financeiras à BM&FBovespa e à NYSE nos anos de 2006 e 2007 e obtiveram um índice médio de representatividade equivalente a 12%, porém é importante destacar que a distinção de resultados pode ser decorrente dos critérios de formação de amostra.

Na Tabela 3 apresentam-se os coeficientes da regressão, que possibilitam analisar o poder preditivo dos fatores determinantes no nível de intangibilidade (dependente) das companhias familiares listadas na BM&FBovespa.

Tabela 3 - Coeficientes da equação da influência dos fatores determinantes no nível de intangibilidade das companhias abertas familiares

Variáveis	Coeficientes (estatística-t)
(Constante)	-13,85* (-4,24)
Governança	3,19* (2,88)
Competitividade	-1,13 (-0,42)
Tamanho	3,72* (-6,71)
Crescimento	-0,01 (-0,41)
R ² Ajustado	0,44
F-ANOVA	11,52*
Durbin Watson	1,89
Pesarán-Pesarán	1,68
VIF/Tolerance	<10

* Significativo a 1%

Variável dependente: Intangíveis

Variáveis preditoras: (Constante), Governança, Competitividade, Tamanho, Crescimento

Fonte: dados da pesquisa.

É possível perceber na Tabela 3 que o R² ajustado foi de 44%. No entanto, o teste F-ANOVA foi significativo, ou seja, o conjunto de variáveis independentes exerce influência sobre a variável dependente. Observa-se também que o resultado da estatística de Durbin-Watson demonstra que não há problemas de autocorrelação dos resíduos, já que o seu valor foi de 1,89. O teste de comportamento dos resíduos (Pesarán-Pesarán) demonstra que o pressuposto da homocedasticidade não foi violado. E, o fator VIF e o Tolerance apresentaram valores inferiores a 10. Portanto, não houve problema de multicolinearidade entre as variáveis independentes do modelo.

Em relação aos coeficientes da equação, verifica-se na Tabela 3 que apenas as variáveis governança corporativa (3,19) e tamanho (3,72) apresentaram significância estatística. Portanto, os resultados sinalizam que, nas companhias abertas familiares que compuseram a amostra, a governança e o tamanho podem ser considerados fatores determinantes do nível de intangibilidade. Ou seja, empresas que possuem melhores práticas de governança corporativa e maior tamanho, possuem maiores percentuais de ativos intangíveis em relação aos seus ativos totais.

A partir dos resultados apresentados, verifica-se que o nível de intangibilidade aumenta de acordo com o tamanho da empresa. Por conseguinte, esse resultado vai ao encontro dos resultados do estudo sobre a divulgação dos ativos intangíveis de Silva et al. (2012) que analisaram a divulgação dos ativos intangíveis nas contas consolidadas de sete bancos portugueses e sete bancos espanhóis, no período de 2006 a 2009, Brighenti, Chiarello e Rosa (2014) que investigaram a divulgação dos ativos intangíveis em empresas familiares listadas na BM&FBovespa, no período de 2010 a 2012 e Kayo et al. (2006) que analisaram analisar os possíveis determinantes econômico-financeiros da intangibilidade das empresas brasileiras.

Ressalta-se também que o nível de ativos intangíveis aumenta de acordo com a governança corporativa, tal resultado coaduna com os estudos realizados por Silveira (2004) e

Couto (2009), mostrando que adoção de melhores práticas de governança é bem vista pelo mercado e isso reflete positivamente na valorização da organização.

Em razão dos coeficientes das variáveis competitividade e crescimento não apresentarem significância estatística, não é possível afirmar que maiores ou menores níveis de competitividade, assim como, maior ou menor crescimento impactam no nível de intangibilidade das companhias familiares da amostra.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar os fatores determinantes da intangibilidade em companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, em uma amostra composta por 154 companhias familiares de diferentes setores econômicos da BM&FBovespa.

Em relação aos ativos intangíveis registrados pelas empresas, os resultados demonstraram que o maior nível médio de intangíveis registrado por elas foi em 2013, enquanto no ano de 2012 apresentaram o menor nível médio de representatividade de intangíveis com relação ao ativo total.

Os resultados também revelaram que o setor de telecomunicações se destacou, pois apresentou o maior índice médio de 2010 a 2013, porém decrescendo de forma considerável ao longo dos anos, seguido pelo setor de bens industriais que evidenciou os maiores níveis de intangíveis em 2014 e 2015, mantendo-se em equilíbrio no decorrer de todos os anos analisados. Por outro lado, os setores que apresentaram os menores registros de intangíveis em todos os anos foram os de consumo cíclico, consumo não cíclico e materiais básicos. Ao passo que, embora o setor de petróleo, gás e biocombustível tenham apresentado níveis médios de intangíveis baixos durante os anos de 2010 a 2013, cresceu ascendentemente durante os anos de 2014 e 2015.

Constatou-se que a competitividade e o crescimento não são estatisticamente significantes, não influenciando dessa forma o percentual de intangíveis das companhias familiares. Observou-se também que tanto a governança corporativa como o tamanho da empresa afetam positivamente o nível de intangibilidade da mesma, sendo assim, quanto melhores as práticas de governança e maior o tamanho da companhia maior será seu nível de intangibilidade.

Conclui-se, portanto, que a adoção de melhores práticas de governança é bem vista pelo mercado e isso reflete positivamente na valorização da organização principalmente no que diz respeito ao registro de seus ativos intangíveis, o que fortalece os estudos realizados por Silveira (2004) e Couto (2009). Percebeu-se também que, assim como o encontrado nos estudos de Kayo et al. (2006), a partir de determinado tamanho o crescimento ocorre por meio de investimento em ativos intangíveis.

A pesquisa firmou-se no fato de que há poucos estudos que envolvam a temática, ativos intangíveis e seus fatores determinantes, além do que algumas empresas ainda não divulgam os intangíveis em seus demonstrativos contábeis, dificultando uma análise mais apurada e completa. Ademais os anos da análise também se apresentaram como uma limitação ao estudo visto que muitas companhias não registravam seus ativos intangíveis em seu balanço patrimonial em anos anteriores a 2010.

Como sugestões para pesquisas futuras, orienta-se a realização de um estudo com outro segmento de empresas; o estudo dos intangíveis com outros fatores como, por exemplo, rentabilidade, desempenho e gerenciamento de resultados; ou até mesmo estudar a referida amostra em anos posteriores.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, R. C., & Reeb, D. M. Founding-Family ownership and firm performance: evidence from the S&P 500. **The Journal of Finance**, v. 58, n. 3, P. 1301-1328, 2003.

ANTUNES, M. T. P. **A influência dos Investimentos em Capital Intelectual no desempenho das empresas: Um estudo baseado no entendimento de gestores de grandes empresas brasileiras**. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2004.

BACK, M. A.; MAZON, F. S. Family business management: sustainability, growth and succession. **Perspectiva**, Erechim, v. 36, n. 134, p. 137-150, jun. 2012.

BASCO, R. Tipo de orientación familiar y prácticas de dirección y gobierno. Un estudio aplicado a las empresas familiares españolas. **Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa**, Madri, v. 19, n. 2, p. 129-144, 2010.

BORGES, A. F.; BRITO, M. J.; LIMA, J. B.; CASTRO, C. L. C. Empreendedorismo em empresas familiares: a pesquisa atual e os desafios futuros. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 17, n.2, p. 93-121, 2016.

BRIGHENTI, J.; CHIARELLO, T. C.; ROSA, F. S. Divulgação de Ativos Intangíveis: um estudo em empresas familiares listadas na BM&FBovespa. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, 2014. **Anais...** São Paulo: USP.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo intangível**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: 10 out. 2016.

COUTO, P. B. **Ativos intangíveis e o desempenho econômico das empresas do novo mercado**. Belo Horizonte. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Minas Gerais, 134 p, 2009.

DECKER, Fabiana; ENSSLIN, Sandra Rolim; REINA, Diane Rossi Maximiano; REINA, Donizete. A relação entre os ativos intangíveis e a rentabilidade das empresas listadas no índice Bovespa. **Reuna**, v.18, n. 4, p. 75-98, Belo Horizonte - MG, Brasil, out/dez. 2013.

DONNELLEY, R. G. A empresa familiar. **Revista de Administração de Empresas**, v.7, n.23, p. 161-198, 1967.

FASB – Financial Accounting Standards Board. FAS 142 – **Goodwill and Other Intangible Assets**. Emitido em junho de 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

KAYO, E. K. **A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível intensivas**. 2002. Tese (Doutorado em Administração) Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 2002.

KAYO, E. K.; KIMURA, H.; MARTIN, D. M. L.; NAKAMURA, W. T. Ativos intangíveis, ciclo de vida e criação de valor. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, n. 3, p. 73-90, 2006.

KAYO, E. K.; TEH, C. C.; BASSO, L. F. C. Ativos intangíveis e estrutura de capital: a influência das marcas e patentes sobre o endividamento. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo - RAUSP**, São Paulo, v. 41, n. 2, p. 158-168, 2006.

LA PORTA, R.; LOPEZ-DE-SILANES, F.; SHLEIFER, A. Corporate ownership around the world. **Journal of Finance**, v. 54, n. 2, p. 471–517, 1999.

Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. 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, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

LEITE, Thaís Silva; SANTOS, David Ferreira Lopes. A relação dos ativos intangíveis e o valor de mercado na indústria de materiais básicos do Brasil. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 4, n. 1, Aquidabã, Jan/jun, 2013.

LEONE, N. A sucessão não é tabu para os dirigentes da PME. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 1991. Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte – MG: ANPAD.

LEONE, N. G. **Sucessão na empresa familiar**: preparando as mudanças para garantir sobrevivência no mercado globalizado. São Paulo: Atlas, 2005.

LEV, B. **Intangibles**: management, measurement, and reporting. Washington: Brookings, 2001.

LODI, J. B. A. **Empresa Familiar**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

MACHADO, Julio Henrique; FAMÁ, Rubens. Ativos intangíveis e governança corporativa no mercado de capitais brasileiro. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 16, p. 89-110, Florianópolis, Brasil, jul./dez., 2011.

MARIN, Julia Karsburg; LISZBINSKI, Bianca Bigolin; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Análise do reconhecimento contábil de ativos intangíveis em empresas brasileiras do setor financeiro. **ReCont: Registro Contábil**, v. 6, n. 2, Ufal, Maceió/AL, mai./ago., 2015.

MARTIN-REYNA, J. M. S.; DURAN-ENCALADA, J. A. The relationship among family business, corporate governance and firm performance: evidence from Mexican stock exchange. **Journal of Family Business Strategy**, 3, 106-117, 2012.

MARTINS, E. **Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível**. Tese (Doutorado em Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

MOK, H. M. K., LAM, K., CHEUNG, I. Family control and return covariation in Hong Kong's common stocks. **Journal of Business & Accounting**, v.19, n.2, p. 277-293, 1992.

MORAIS FILHO, A. C. T. D., BARONE, F. M.; PINTO, M. D. O. A produção científica em empresas familiares: um enfoque conceitual. **Revista de Administração Pública**, v.45, n.6, p. 1971- 1991, 2011.

MOURA, G. D.; THEISS, V.; CUNHA, P. R. Ativos intangíveis e gerenciamento de resultados: uma análise em empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 11, n. 2, abril-junho, 2014.

MOURA, G. D.; FANK, O. L.; VARELA, P. S. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBovespa. **Revista contabilidade, gestão e governança**, Brasília, v. 15, n. 1, p. 17-32, jan/abr, 2012.

MOURA, G. D.; VARELA, P. S. Análise da conformidade das informações divulgadas sobre ativos intangíveis em empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de administração, contabilidade e economia**, v. 13, n. 2, p. 637-662, maio/agosto, 2014.

MOURA, G.D. **Conformidade do disclosure obrigatório dos ativos intangíveis e práticas de governança corporativa: Uma análise de empresas listadas na Bovespa**. Blumenau, SC. Dissertação de Mestrado. Universidade Regional de Blumenau, 102 p, 2011.

MOURA, G. D.; MECKING, D. V.; SCARPIN, J. E. Competitividade de mercado, ativos intangíveis e eficiência na combinação dos ativos fixos em companhias abertas listadas na BM&FBovespa. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 32, n. 3, p. 19-35, 2013.

NASCIMENTO, Eduardo Mendes; MARQUES, Vagner Antônio; OLIVEIRA, Marleide Cerqueira de; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. Ativos intangíveis: análise do impacto do grau de intangibilidade nos indicadores de desempenho empresarial. **Ref. Cont.**, v. 31, n. 1, p.37-35, UEM Paraná, Janeiro/abril, 2012.

PEREZ, M. M.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e desempenho empresarial. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 1, n. 40, p. 7-24, 2006.

PEREZ, MarceloMonteiro; FAMÁ, Rubens. Características estratégicas dos ativos intangíveis e o desempenho econômico da empresa. In: ENANPAD, Curitiba, 2004. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD.

RITTA, C. O.; ENSSLIN, S. R. Investigação sobre a relação entre ativos intangíveis e variáveis financeiras: um estudo nas empresas brasileiras pertencentes ao Índice IBovespa nos anos de 2007 e 2008. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, 2010. **Anais...** São Paulo: USP.

RITTA, C.O.; ENSSLIN, S.R.; RONCHI, S.H. A evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas brasileiras: Empresas que apresentaram informações financeiras à Bolsa de Valores de São Paulo e Nova York em 2006 e 2007. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, Campo Largo, v. 9, n.1, p. 62-75, 2010.

ROLIM, M.V. **Estudo do nível de disclosure dos ativos intangíveis das empresas britânicas pertencentes ao índice FTSE**. Uberlândia, MG. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Uberlândia, 100 p, 2009.

SHYU, J. Family ownership and firm performance: evidence from Taiwanese firms. **International Journal of Managerial Finance**, v.7, n.4, p. 397-411, 2011.

SILVA, F., & MAJLUF, N. Does family ownership shape performance outcomes? **Journal of Business Research**, v.61, n.6, p. 609-614, 2008.

SILVA, M. D. L. R. D., RODRIGUES, A. M. G.; DUEÑAS, M. D. P. (2012). **Disclosure of intangible assets: an empirical study of financial corporations in the Iberian Peninsula**. Facoltà di Economia dell' Università di Salerno. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/jspui/handle/10316/21287>. Acesso em: 07 dez. 2016.

SILVEIRA, Alexandre di Micelli. **Governança Corporativa e Estrutura de Propriedade. Determinantes e Correlação com o Desempenho das Empresas no Brasil**. Tese de Doutorado. São Paulo, 2004.

SRIRAM, R. S. Relevance of intangible assets to evaluate financial health. **Journal of Intellectual Capital**, v.9, n.3,p. 351-366. <http://dx.doi.org/10.1108/14691930810891974>

STEWART, T.A. **Capital intelectual: A nova vantagem competitiva das empresas**. Rio de Janeiro, Campus, 237 p, 1998.

SVEIBY, K.E. **A Nova Riqueza das Organizações: Gerenciando e Avaliando Patrimônios de Conhecimento**. Rio de Janeiro, Campus, 260 p, 1998.

TAVARES, M.F.N. **Reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil: Um estudo sobre o nível de conformidade das empresas listadas na Bovespa com o CPC 01 – Redução ao valor recuperável de ativos**. Recife, PE. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco, 128 p, 2010.

RELAÇÃO ENTRE GOVERNANÇA CORPORATIVA E QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: ANÁLISE NOS SETORES DE PETRÓLEO, GÁS E BIOCOMBUSTÍVEIS E UTILIDADE PÚBLICA

Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo

Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau
Professora Adjunta da Universidade Estadual Vale do Acaraú
francymacedo2011@gmail.com

Ellen Karlen Feitosa Pinto

Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil pela Universidade Estadual Vale do Acaraú
ellenkarlen@yahoo.com.br

Antônia Carliane da Silva

Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual Vale do Acaraú
carlianejijoca@hotmail.com

Aline Luiza Brusco Pletsch

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Comunitária Regional de Chapecó
aline.brusco@live.com

RESUMO

Este estudo teve por objetivo verificar a relação entre a governança corporativa e a qualidade das informações contábeis das empresas dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e de utilidade pública negociadas na BM&FBovespa, sob o prisma do CPC 01 e do CPC 12. Para isso, realizou-se pesquisa descritiva e documental, com abordagem quantitativa dos dados, utilizando análise de conteúdo nas demonstrações contábeis referente aos anos 2014 e 2015. A amostra referiu-se às 71 empresas do setor de utilidade pública e sete empresas do setor de petróleo, gás e biocombustíveis. Para realizar a análise da qualidade das informações contábeis, utilizou-se como base o *checklist* de Dallabona (2011). Os resultados demonstraram que dentre as empresas de utilidade pública, aquelas que registraram os melhores níveis gerais de divulgação do CPC 01 foram: Casan, Ampla Energ, Aes Tiete E, Cemig GT, Cesp, Energisa e Rio Gde Ener e Ceg. Enquanto a Ogx Petróleo obteve os maiores percentuais médios de divulgação em ambos os CPCs. Percebeu-se que as empresas brasileiras listadas nos dois setores da amostra, de modo geral, têm evoluído no processo de divulgação das informações contábeis. Contudo, ainda precisam percorrer um longo caminho para que sejam caracterizadas como empresas que evidenciam 100% das informações pertinentes aos CPCs 01 e 12. Concluiu-se que quanto maior o nível de governança corporativa das empresas do setor de utilidade pública, maiores serão os percentuais de divulgação em ambos os CPCs. Enquanto nas empresas de petróleo, gás e biocombustíveis, a governança apresentou relação com a divulgação das informações contábeis, somente no tocante ao CPC 01.

Palavras-chave: Qualidade das informações contábeis; CPC 01 e 12; Governança corporativa.

1 INTRODUÇÃO

A qualidade da informação é um dos alicerces para a sobrevivência e maior competitividade das organizações. As demonstrações contábeis são utilizadas como fonte de informação e decisão por diversos usuários, portanto, há a necessidade de torná-las harmônicas, fidedignas e confiáveis para que os utilizadores possam, de forma clara e sucinta, comparar os

diversos padrões contábeis utilizados e, no caso dos investidores, decidir se irão ou não fazer aporte de recursos na entidade.

Todavia, a qualidade das informações contábeis não é facilmente identificada pelos usuários das informações. Cohen (2003) adverte que as informações munidas de qualidade são aquelas que atendem às exigências dos investidores, apresentando informes com características financeiras e econômicas.

As empresas que disponibilizam informações com alto grau de qualidade, são as que apresentam menor assimetria de informações, menor incerteza por parte dos investidores, acionistas e demais interessados, e conseqüentemente, são aquelas que proporcionam redução de risco quando da realização de um negócio. Autores como Myers e Majluf (1984), Easley e O'Hara (2004), Zeng e Lu (2006) e Zhai e Wang (2016) validam tal assertiva ao explicarem que a informação de alta qualidade pode mitigar a assimetria informacional, reduzindo assim o custo de capital de financiamento externo.

Conquanto, de modo adverso, Kousenidis, Ladas e Negakis (2014) relatam que quando há assimetria na divulgação, em decorrência da redução do fluxo de informação para os usuários das demonstrações financeiras, pode-se ocasionar um *crash* no preço das ações quando a notícia finalmente é divulgada.

Segundo Malacrida e Yamamoto (2006), a divulgação de informações por parte das empresas é de suma importância para o processo de tomada de decisões dos seus usuários. Isto posto, tais informações necessitam ser confiáveis. Afinal, como ponderaram os autores, a evidenciação clara, objetiva e completa, propicia maior confiabilidade e segurança no momento de decidir-se por uma alternativa em detrimento de outra.

Pelo fato da governança corporativa utilizar como principais conceitos, transparência (*disclosure*), equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa (sustentabilidade) para explicar e solucionar os conflitos existentes entre os interesses dos *stakeholders*, infere-se que empresas que primam por uma boa governança possuem maior cuidado no trato da evidenciação das suas informações.

Bushman e Smith (2001) encontraram em seu estudo, indícios de que a divulgação das informações interfere de modo positivo na governança corporativa, mitigando os problemas de agência entre acionistas e administradores. Consoante resultados na pesquisa de Zhai e Wang (2016), a qualidade da informação contábil pode otimizar a escolha do investimento de capital, que complementa e fortalece o funcionamento da governança corporativa.

Assim, diante da importância que a qualidade da informação contábil e a governança possuem no âmbito das empresas, este estudo traçou como pergunta da pesquisa: Qual a relação entre a governança corporativa e a qualidade das informações contábeis das empresas dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e de utilidade pública negociadas na BM&FBovespa? Para responder ao questionamento, traçou-se como objetivo geral verificar a relação entre a governança corporativa e a qualidade das informações contábeis das empresas dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e de utilidade pública negociadas na BM&FBovespa, sob o prisma do CPC 01 e do CPC 12.

No tocante ao CPC 01, as empresas devem atentar para o fato de que os ativos não podem estar registrados contabilmente por um valor que seja superior ao seu valor recuperável (CPC, 2008). Com relação ao CPC 12, Ponte, Oliveira e Cavalcante (2010) destacam a preocupação em preservar as características qualitativas da informação contábil, como por exemplo, relevância e confiabilidade.

A escolha dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e de utilidade pública, dá-se pela centralidade e relevância que os mesmos têm ocupado na mídia nacional e internacional, bem como, por seus impactos na economia e na vida dos cidadãos. A escolha do primeiro setor deve-se, dentre outros, ao escândalo de corrupção ocorrido com a Petrobrás, uma empresa estatal que nos últimos tempos tem sido alvo de investigações decorrentes de um grande

esquema de lavagem e desvio de dinheiro. Segundo a organização não governamental de transparência internacional localizada em Berlim, este foi o segundo maior escândalo de corrupção do mundo. A motivação para a escolha do setor de utilidade pública deve-se, principalmente, por comportar as empresas de energia elétrica que vem registrando constantes altas no preço da energia, nos últimos anos.

Ademais, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), as empresas de energia elétrica tem sido a vilã da inflação, com altos percentuais de aumento no Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Consoante dados do IBGE (2015), a taxa de energia elétrica foi a principal responsável pela alta da inflação naquele ano, no qual o consumidor passou a pagar 41,94% a mais pelo uso da energia, ao passo que as contas ficaram 58,47% mais caras desde o final de 2015. Além do que, como observado pelo IBGE (2015), a energia representa um dos principais itens na despesa das famílias, com participação de 3,89% na estrutura de pesos do IPCA.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção traz os posicionamentos teóricos e empíricos que serviram de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Inicialmente, apresentam-se ponderações sobre a teoria da evidenciação, sua divisão em voluntária e compulsória e a importância da evidenciação das informações contábeis para as organizações. Na sequência, apresenta-se a definição da qualidade das informações, o porquê da necessidade em ter uma qualidade elevada nas informações contábeis e os seus benefícios para os usuários da informação. Por último, trazem-se conceituações e reflexões acerca da governança corporativa.

2.1 Teoria da evidenciação

Evidenciar significa esclarecer determinado assunto, demonstrar e comprovar atos e fatos de maneira que não deixe dúvidas sobre o que se quer falar. No âmbito das empresas, evidenciar, refere-se a ser transparente diante do universo de incertezas do mercado dos novos tempos, ante as exigências dos diversos *stakeholders*. Evidenciar é um ato de boa fé, de confiança na lisura das informações divulgadas, bem como, de compromisso com a verdade, seja ela positiva ou negativa, para o ente que pratica o ato.

A teoria da evidenciação ou *disclosure* pode ser definida como a divulgação de todas as informações, pertinentes às atividades e transações de uma organização, sejam elas positivas ou negativas e que tenham relevância para os usuários da informação (GOULART, 2003). Ou seja, evidenciar as informações nada mais é do que divulgá-las de forma concreta e verdadeira para que possa ser analisado o comportamento financeiro, social e econômico da organização.

A evidenciação pode ser voluntária ou compulsória. A voluntária dá-se quando a empresa divulga informações sem ter uma imposição legal para fazê-lo. Neste caso, segundo Piacentini (2004), tais informações são utilizadas para averiguar as estratégias e os fatores críticos de sucesso do ente, tanto no ambiente ao qual pertencem, quanto sob o aspecto competitivo do cenário econômico. Como por exemplo, valores dos intangíveis, o que levou o reconhecimento de reduções do valor recuperável do ativo (CPC 01), dentre outros. Já na evidenciação compulsória ou obrigatória, divulga-se por força de leis, normas, regulamentos, instruções, e outras das quais exigem certas informações a serem evidenciadas pelas empresas ao mercado acionário (VERRECCHIA, 2001).

Destaca-se que inúmeros benefícios podem advir para as empresas que primam pela divulgação de suas informações de maneira consistente, confiável, ética e contínua. De acordo com Eccles, Herz, Keegan e Phillips (2001), cinco pontos são citados como sendo os maiores benefícios de uma melhor evidenciação: aumento da credibilidade dos gestores; mais investidores de longo prazo; maior monitoramento por parte dos analistas; melhor acesso a novos capitais e melhor avaliação do preço das ações.

Em relação ao primeiro benefício, Eccles et al. (2001) comentam que, ao fornecer informações seguras e consistentes sejam elas boas ou ruins, os gestores reafirmam a sua credibilidade com o mercado. Quanto ao segundo benefício, os autores destacam que quando os investidores decidem aumentar os seus investimentos, precisam fazê-lo com o maior grau de segurança possível, portanto, carecem de informações que lhes trarão maior conforto e convicção de que estão a realizar negócios produtivos. No tocante ao terceiro benefício, os autores mencionam que um dos melhores caminhos para atrair a atenção do mercado é provê-lo com muita informação, assim, ambos – investidores e analistas – poderão determinar se uma oportunidade de investimento existe e se vale a pena optar por esta em detrimento de outras.

No que concerne ao benefício do acesso a novos capitais, Eccles et al. (2001) destacam que uma melhor evidenciação está relacionada ao custo de capital. Em outras palavras, a entidade que possui maior acesso a novos capitais, tem maiores oportunidades de obter um menor custo de capital. O quinto benefício, é reflexo das outras vantagens que a evidenciação proporciona, resultando em aumento do preço da ação.

Após o exposto, infere-se que o processo de evidenciação das informações busca satisfazer aos usuários, divulgando os eventos importantes de maneira clara, com uma linguagem simples, de modo que por meio da informação possam ser tomadas decisões assertivas. Em suma, evidenciar as informações contábeis pode influenciar no crescimento da organização.

2.2 Qualidade das informações contábeis

A qualidade da informação é um dos alicerces para a sobrevivência e maior competitividade das organizações (Calazans, 2007). Uma informação confiável e fidedigna mostrará a real situação financeira e patrimonial da entidade, sua evolução nos últimos anos e o seu potencial de crescimento.

Ao evidenciar informação de qualidade, reduz-se o grau de incerteza e a assimetria informacional, resultando na eficiência do mercado de capitais no que tange à gestão do risco, uma vez que há maior possibilidade de compreensão da informação contábil pelos diversos grupos de usuários que dela se utilizam (CHANEY; FACCIO; PARSLEY, 2011). Logo, ao divulgar uma informação completa e com qualidade, a organização passa a ser vista com maior transparência, reduz as incertezas e a insegurança de potenciais investidores.

Segundo Beyer et al. (2010), a qualidade das informações contábeis desempenha dois papéis importantes no mercado de capitais: (a) auxilia na avaliação dos retornos potenciais das oportunidades de investimentos; e (b) permite ao fornecedor de capital (investidores ou credores) monitorar o uso dos recursos disponíveis da firma.

Percebe-se, então, que ter uma informação de qualidade, que não suscite dúvidas nos usuários, que possibilite a análise de eventos passados e atuais, inevitavelmente também auxilia os gestores na tomada de decisão. A esse respeito, Angelo (2005) relata que a qualidade das informações contábeis é um recurso indispensável para auxiliar os administradores na definição dos objetivos do ente, além de propiciar o estabelecimento das políticas e estratégias do negócio.

Ademais, ante o cenário de convergência das normas internacionais de contabilidade, ao se falar em qualidade da informação deve-se rememorar o Pronunciamento Contábil 01 e 12. De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o CPC 01 visa assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado pelo uso ou pela venda (CPC, 2008). Em outras palavras, a empresa deve se certificar de que os ativos não estejam evidenciados por um valor maior do que aos benefícios que eles podem trazer, logo, quando um ativo diminui sua capacidade de geração de benefícios futuros (*impairment*), tal perda deve ser reconhecida e para identifica-la, Raupp e Beuren (2006) relatam que a empresa precisa aplicar o *impairment test* (teste de recuperabilidade do custo).

Alberton, Borba e Souza (2009) e Dallabona (2011) lembram que o CPC 01 dispõe de sólidas exigências quanto à divulgação das bases utilizadas no cálculo das perdas por *impairment*, objetivando impelir a qualidade das informações evidenciadas, propiciando maior retorno das informações contábeis aos diversos usuários, possibilitando condições para avaliações feitas pelos mesmos. Já o CPC 12, introduziu a necessidade da escrituração contábil incluir ajustes a valor presente (AVP), com o fito de manifestar o valor real da operação na data de emissão do demonstrativo financeiro. Ponte et al. (2012) menciona que a apuração do AVP inclui elementos do ativo, do passivo de longo prazo e de todos os demais elementos patrimoniais de curto prazo.

Enfim, os benefícios em se ter uma informação contábil de qualidade são inúmeros, dentre eles o fato dos usuários internos e externos poderem realizar análises da evolução dos negócios, possibilitando a correção tempestiva dos erros e a assertividade da tomada de decisão, presente e futura.

2.3 Governança corporativa

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade (IBGC, 2006).

Silveira (2005) destaca que a governança corporativa refere-se ao conjunto de mecanismos internos ou externos, de incentivo ou controle, que objetivam maximizar o valor da empresa, bem como, o retorno dos acionistas. Isto posto, a governança corporativa é importante para alinhar os interesses de acionistas e gestores e também para garantir o retorno do capital.

De acordo com o IBGC (2009), os princípios básicos de Governança Corporativa são a transparência, a equidade, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa. A transparência (*disclosure*) prega que mais do que a obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos.

A equidade (*fairness*) caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*), portanto, atitudes ou políticas discriminatórias são inaceitáveis. A prestação de contas (*accountability*) diz respeito ao fato dos agentes de governança (sócios, conselheiros de administração, executivos/gestores, conselheiros fiscais e auditores) prestarem contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões. Ao passo que a responsabilidade corporativa (*compliance*) prega que os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

Diante do exposto, percebe-se que a governança corporativa utiliza os principais conceitos relacionados à Contabilidade. Dessa forma, a contabilidade inter-relaciona-se com a governança corporativa no esforço de indicar caminhos, não apenas no tocante às questões pertinentes aos controles internos, como também à prestação de contas, a qual abrange, dentre outros, a divulgação das informações aos interessados (equidade). Infere-se, portanto, que para se ter em atividade boas práticas de governança corporativa, as empresas devem primar pela qualidade das informações divulgadas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo proposto, realizou-se pesquisa descritiva e documental, com abordagem quantitativa dos dados. A amostra correspondeu às entidades pertencentes aos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e de utilidade pública da B3, compreendendo um total de 78 companhias, sendo sete do setor de petróleo, gás e biocombustíveis e 71 do setor de utilidade pública. Para tratamento dos dados, utilizou-se a média e a correlação de Pearson, por meio do *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS 21).

Para analisar a qualidade das informações contábeis, utilizou-se como parâmetro a aderência das empresas aos CPC's 01 e 12. Para verificar a divulgação nestes CPCs, utilizou-se como base o *checklist* constante na pesquisa de Dallabona (2011). O período de análise dos dados correspondeu aos anos de 2014 e 2015. Os demonstrativos utilizados na análise dos dados foram: demonstração do resultado do exercício, balanço patrimonial e notas explicativas. Foi atribuído “zero” para as empresas que não divulgaram a informação pertinente e “um” para aquelas que procederam à divulgação.

A escolha da análise dos CPCs 01 e 12 nesse nicho de empresas, deu-se porque as empresas desses dois setores possuem alto valor no ativo. Com o passar do tempo, quando um ativo ou grupo de ativos diminuir sua capacidade de geração de benefícios futuros, deverá aplicar o teste de recuperabilidade do custo. Bem como, incluir ajustes a valor presente em sua escrituração para manifestar o valor real da operação, na data de emissão do demonstrativo. No Quadro 1 é possível observar o *checklist* utilizado para verificar a divulgação do CPC 01 e 12 das empresas da amostra.

Quadro 1 – Checklist com critérios analisados para divulgação dos CPCs 01 e 12

Critérios analisados para divulgação da redução ao valor recuperável de ativos conforme CPC 01		
Checklist		Itens de divulgação analisados
Classe de ativos	Q1	Divulga informações para cada classe de ativos.
	Q2	Evidencia informações de perda por desvalorização.
	Q3	Evidencia informações sobre valor das reversões de perdas por desvalorização
	Q4	Divulga informações nas demonstrações
Informações sobre perda por desvalorização ou reversão relevante para ativo individual ou unidade geradora de caixa	Q5	Divulga informações sobre perda por desvalorização para unidade geradora de caixa ou ativo individual.
	Q6	Evidencia informações que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização.
	Q7	Descreve informações sobre uma unidade geradora de caixa ou ativo individual.
	Q8	Divulga os principais ativos afetados por tais perdas e reversões.
	Q9	Evidencia principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento de tais perdas e reversões.
	Q10	Divulga se o valor recuperável é valor líquido de venda ou valor em uso, informando bases para determinar o valor líquido de venda ou taxa de desconto para o valor em uso.
Informações sobre unidade geradora de caixa quanto ao valor contábil individual e valor total	Q11	Informa o valor contábil do ágio (<i>goodwill</i>) alocado à unidade (grupo de unidades).
	Q12	Informa o valor contábil dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado à unidade.
	Q13	Divulga a base determinada para o valor recuperável, se valor em uso ou valor líquido de venda.
	Q14	Discrimina a taxa de desconto aplicada à projeção de fluxo de caixa.
	Q15	Quando o valor recuperável da unidade baseia-se no valor líquido de venda, a empresa divulga a metodologia utilizada para determinar o valor líquido de venda.
	Q16	Divulga informações relacionadas a possíveis mudanças nas premissas chave em que a administração baseou sua determinação de valor recuperável da unidade, resultando em um valor contábil superior ao seu valor recuperável.
	Q17	Evidenciam valor contábil agregado do ágio ou ativo intangível com vida útil indefinida alocado às unidades.
	Q18	Descreve as premissas-chave utilizadas.

	Q19	Evidencia a forma que a administração determina o valor alocado para a premissa-chave.
	Q20	Divulga informações sobre possíveis mudanças nas premissas-chave, resultando em valor contábil agregado da unidade superior ao seu valor recuperável.
Checklist com critérios analisados para divulgação do ajuste a valor presente conforme CPC 12		
Checklist		Itens de divulgação analisados
Informações sobre mensuração a valor presente de ativos e passivos	Q1	Divulgam dados sobre o objeto de mensuração a valor presente de ativos e passivos, informando medições para utilizar tal procedimento.
	Q2	Evidenciam informações sobre taxas de juros, montante de fluxos de caixa estimados, horizonte temporal e temporalidade dos fluxos.
	Q3	Divulgam métodos para cálculos de riscos e inputs de modelos.
	Q4	Evidenciam método de alocação de descontos e procedimentos adotados pela administração.

Fonte: Dallabona (2011)

Percebe-se no Quadro 1, que o número de itens analisados nas empresas da amostra quanto ao CPC 01 foram 20, enquanto no CPC 12 foram quatro. Embora a *checklist* deste estudo tenha sido baseado em Dallabona (2011), nota-se que, sobretudo, baseia-se nos direcionamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A relevância em estudar empresas que aplicaram o CPC 01 e CPC 12 repousa nas crescentes exigências do mercado nacional e internacional na busca por qualidade das informações divulgadas pelas organizações. Aliado a isso, será possível verificar o grau de conformidade das empresas da amostra, quanto à aderência às normas internacionais de contabilidade. Possibilitando, assim, analisar o índice de divulgação realizado quanto aos quesitos obrigatórios de divulgação apresentados nos respectivos CPC's.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção tem como finalidade descrever e analisar os dados da pesquisa documental desenvolvida nos relatórios financeiros das empresas listadas nos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e de utilidade pública, quando da aderência às normas internacionais de contabilidade, especificamente quanto aos CPCs 01 e 12. Inicia-se com a descrição da média das empresas da amostra que aplicaram o CPC 01 e 12, bem como, aquelas que não os aplicaram. E por fim, realiza-se a correlação da governança corporativa com a divulgação dos respectivos CPCs. Na Tabela 1, verifica-se a dimensão “classe dos ativos do índice de evidenciação de informações sobre o CPC 01

Tabela 1 - Dimensão “classe de ativos” do índice de evidenciação de informações sobre o CPC 01

Níveis de governança	Classe de ativos					
	Percentual médio de evidenciação (Utilidade Pública)			Percentual médio de evidenciação (Petróleo, gás e biocombustíveis)		
	Nº empresas	2014	2015	Nº empresas	2014	2015
Tradicional	49	54%	46%	4	63%	69%
Nível 1	7	75%	61%	0	0%	0%
Nível 2	6	71%	67%	0	0%	0%
Novo mercado	9	47%	69%	3	100%	92%
Média geral	71	57%	52%	7	79%	79%

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação à primeira dimensão do índice, denominada de “classe de ativos”, é possível observar na Tabela 1 que no ano de 2014, entre as empresas do setor de utilidade pública, as do nível 1 se destacaram, pois superaram os índices médios de evidenciação das empresas dos outros setores, inclusive das listadas no novo mercado que são aquelas que deveriam dar maior proteção aos acionistas, conforme prevê a BM&FBovespa (2016).

Nota-se ainda, na Tabela 1, que no ano de 2014 as empresas listadas no mercado tradicional atingiram um índice médio de conformidade equivalente a 54%, também superior ao índice médio das empresas do Novo mercado. Todavia, no ano de 2015 o percentual médio de evidência das empresas do mercado tradicional, nível 1 e nível 2 reduziu para 46%, 61% e 67%, respectivamente. Por outro lado, o percentual médio de evidência das empresas no novo mercado elevou-se de 47% para 69%.

Em relação ao setor de petróleo, gás e biocombustíveis, verifica-se na Tabela 1 que tanto no ano de 2014, quanto no ano de 2015, as empresas do novo mercado apresentaram índices médios superiores as empresas do mercado tradicional.

De modo geral, é possível visualizar na Tabela 1 que o percentual médio de evidência da dimensão “classe de ativos” reduziu de 57% em 2014 para 52% em 2015 no setor de utilidade pública. No setor de petróleo, gás e biocombustíveis o índice é bastante superior e mante-se estável em 79% no período 2014-2015.

Destaca-se que pertinente à dimensão “classe dos ativos”, as empresas de utilidade pública que divulgaram 100% dos quesitos foram: Aes Tiete E, Ampla Energ, Cemig GT, Cesp, Tran Paulist, Eletropaulo, Energisa MT, Energisa, Equatorial, Escelsa, Proman, Rio Gde Ener e Ceg.

Ao passo que as empresas 521 ParticiP, 524 Particip, Agconcessoes, Ebe, Bonaire Part, Coelba, Eletropar, Emae, Eneva, Forpart, Investco, Rede Energia, Tractebel e Comgas, não divulgaram absolutamente nada quanto a essa dimensão. Outro ponto que merece destaque é o fato de uma dessas empresas (Tractebel) pertencer ao novo mercado.

Quanto às empresas do setor de petróleo, gás e biocombustíveis, observa-se que as empresas Osx Brasil, Ogx Petroleo, Petrorio divulgaram 100% dos quesitos. Enquanto Qgep Part e Pet Manguinh divulgaram 50%.

A Tabela 2 apresenta as estatísticas descritivas da dimensão “informações sobre perda por desvalorização ou reversão relevante para ativo individual ou unidade geradora de caixa” do índice de conformidade das informações divulgadas, conforme as determinações do CPC 01.

Tabela 8 – Dimensão “informações sobre perda por desvalorização ou reversão relevante para ativo individual ou unidade geradora de caixa” do índice de evidência de informações sobre o CPC 01

Informações sobre perda por desvalorização ou reversão relevante para ativo individual ou unidade geradora de caixa						
Níveis de governança	Percentual médio de evidência (Utilidade Pública)			Percentual médio de evidência (Petróleo, gás e biocombustíveis)		
	Nº empresas	2014	2015	Nº empresas	2014	2015
Tradicional	49	41%	29%	4	54%	63%
Nível 1	7	48%	50%	0	0%	0%
Nível 2	6	50%	61%	0	0%	0%
Novo mercado	9	31%	59%	3	72%	72%
Média geral	71	41%	38%	7	62%	67%

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação a segunda dimensão do índice, denominada de “informações sobre perda por desvalorização ou reversão relevante para ativo individual ou unidade geradora de caixa”, é possível observar na Tabela 2 que no ano 2014 e 2015, entre as empresas do setor de utilidade pública, as do nível 2 se destacaram, pois superaram os índices médios de evidência das empresas dos outros setores, inclusive das listadas no novo mercado. Embora as do novo mercado tenham demonstrado grande evolução no ano de 2015, comparado ao ano de 2014.

Nota-se ainda, na Tabela 2, que no ano de 2014 as empresas listadas no mercado tradicional atingiram um índice médio de conformidade equivalente a 41%, também superior

ao índice médio das empresas do Novo mercado. Todavia, no ano de 2015 o percentual médio de evidênciação das empresas do mercado tradicional, reduziu para 29%.

Em relação ao setor de petróleo, gás e biocombustíveis, verifica-se na Tabela 2 que tanto no ano de 2014, quanto no ano de 2015, as empresas do novo mercado apresentaram índices médios superiores às empresas do mercado tradicional. Nota-se que este setor não possui empresas nos níveis 1 e 2.

De modo geral, é possível visualizar na Tabela 2 que o percentual médio de evidênciação da dimensão “informações sobre perda por desvalorização ou reversão relevante para ativo individual ou unidade geradora de caixa”, reduziu de 41% em 2014 para 38% em 2015 no setor de utilidade pública. No setor de petróleo, gás e biocombustíveis o índice aumentou de 62% em 2014 para 67% em 2015.

Informa-se que na dimensão “informações sobre perda por desvalorização ou reversão relevante para ativo individual ou unidade geradora de caixa”, as empresas de utilidade pública que divulgaram 100% dos quesitos curiosamente foram as que pertencem ao mercado tradicional, quais sejam: Cabambiental, Casan, Ampla Energ, Cemig Dist, Cemig GT, Paul F Luz, Energisa MT e Ceg. Dos níveis diferenciados de governança, apenas a Cesp que pertence ao nível 1 divulgou 100%.

Já as empresas 521 ParticiP, 524 Particip, Aes Elpa, Aes Sul, Afluente Agconcessoes, Ebe, Bonaire Part, Eletropar, Emae, Eneva, Forpart, Investco, Rede Energia, Tractebel e Tractabel não divulgaram nenhum dos quesitos desta dimensão. Duas delas Eneva e Tractebel pertencem ao novo mercado.

Ao passo que no setor de petróleo, gás e biocombustíveis não se registrou 100% de divulgação nesta dimensão. O maior percentual (83%) de divulgação foi registrado nas empresas Osx Brasil e Ogx Petroleo. Enquanto o menor percentual (50%) foi pontuado pelas empresas Nova Oleo, Petrorio, Petrobras e Pet Manguinh.

A Tabela 3 apresenta as estatísticas descritivas da dimensão “informações sobre unidade geradora de caixa quanto ao valor contábil individual e valor total” do índice de conformidade das informações divulgadas, conforme as determinações do CPC 01.

Tabela 9 – Dimensão “Informações sobre unidade geradora de caixa quanto ao valor contábil individual e valor total” do índice de evidênciação de informações sobre o CPC 01

Informações sobre unidade geradora de caixa quanto ao valor contábil individual e valor total						
Níveis de governança	Percentual médio de evidênciação (Utilidade Pública)			Percentual médio de evidênciação (Petróleo, gás e biocombustíveis)		
	Nº empresas	2014	2015	Nº empresas	2014	2015
Tradicional	49	42%	40%	4	25%	38%
Nível 1	7	55%	48%	0	0%	0%
Nível 2	6	64%	58%	0	0%	0%
Novo mercado	9	37%	44%	3	33%	39%
Média geral	71	45%	43%	7	29%	38%

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação a terceira dimensão do índice, denominada de “informações sobre unidade geradora de caixa quanto ao valor contábil individual e valor total”, é possível observar na Tabela 3 que no ano de 2014, entre as empresas do setor de utilidade pública, as do nível 2 se destacaram, pois superaram os índices médios de evidênciação das empresas dos outros setores, inclusive das listadas no novo mercado que são aquelas que deveriam dar maior proteção aos acionistas, conforme prevê a BM&FBovespa (2016).

Nota-se ainda, na Tabela 3, que no ano de 2014 as empresas listadas no mercado tradicional atingiram um índice médio de conformidade equivalente a 42%, também superior ao índice médio das empresas do Novo mercado. Todavia, no ano de 2015 o percentual médio de evidênciação das empresas do mercado tradicional, nível 1 e nível 2 reduziu para 40%, 48%

e 58%, respectivamente. Por outro lado, o percentual médio de evidenciação das empresas no novo mercado elevou-se de 37% para 44%.

Em relação ao setor de petróleo, gás e biocombustíveis, verifica-se na Tabela 3 que tanto no ano de 2014, quanto no ano de 2015, as empresas do novo mercado apresentaram índices médios superiores as empresas do mercado tradicional.

De modo geral, é possível visualizar na Tabela 3 que o percentual médio de evidenciação reduziu de 45% em 2014 para 43% em 2015 no setor de utilidade pública. No setor de petróleo, gás e biocombustíveis o índice aumentou de 29% para 38% em 2015.

Ressalta-se que das empresas do setor de utilidade pública, aquelas que tiveram o maior percentual de divulgação (83%) dos quesitos da dimensão “informações sobre unidade geradora de caixa quanto ao valor contábil individual e valor total” foram as empresas: Cabambiental, Casan, Aes Tiete E, Alupar, Cachoeira, Eltrobrás, Coelce, Cemar, Energisa e Rio Gde Ener.

Ao passo que as empresas Daleth Part, 521 ParticiP, 524 Particip, Afluente T, Ebe, Bonaire Part, Eletropar, Emae, Forpart e Tractabel não realizaram divulgação nos itens elencados nesta dimensão.

Já nas empresas do setor de petróleo, gás e biocombustíveis, observa-se que esta dimensão foi a que registrou os menores percentuais de divulgação, sendo a Petrobrás a que obteve o maior percentual (67%), seguida da Petrorio com 50%. Enquanto a empresa Pet Manguinh não realizou divulgação alguma quanto aos quesitos desta dimensão.

A Tabela 4 apresenta as estatísticas descritivas da dimensão “Informações sobre valores recuperáveis de quaisquer das unidades geradoras de caixa (relação do valor contábil agregado com valor contábil total)” do índice de conformidade das informações divulgadas, conforme as determinações do CPC 01.

Tabela 10 – Dimensão “Informações sobre valores recuperáveis de quaisquer das unidades geradoras de caixa (relação do valor contábil agregado com valor contábil total)” do índice de evidenciação de informações sobre o CPC 01

Informações sobre valores recuperáveis de quaisquer das unidades geradoras de caixa (relação do valor contábil agregado com valor contábil total)						
Níveis de governança	Percentual médio de evidenciação (Utilidade Pública)			Percentual médio de evidenciação (Petróleo, gás e biocombustíveis)		
	Nº empresas	2014	2015	Nº empresas	2014	2015
Tradicional	49	69%	59%	4	56%	56%
Nível 1	7	89%	64%	0	0%	0%
Nível 2	6	71%	79%	0	0%	0%
Novo mercado	9	58%	53%	3	75%	92%
Média geral	71	70%	60%	7	64%	71%

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação a quarta dimensão do índice, denominada de “informações sobre valores recuperáveis de quaisquer das unidades geradoras de caixa (relação do valor contábil agregado com valor contábil total)”, é possível observar na Tabela 4 que no ano de 2014, entre as empresas do setor de utilidade pública, as do nível 2 se destacaram, pois superaram os índices médios de evidenciação das empresas dos outros setores.

Nota-se ainda, na Tabela 4, que no ano de 2014 as empresas listadas no mercado tradicional atingiram um índice médio de conformidade equivalente a 69%, superior ao índice médio das empresas do Novo mercado. Todavia, percebe-se que no ano de 2015 o percentual médio de evidenciação das empresas do mercado tradicional, nível 1 e novo mercado reduziu para 59%, 64% e 53%, respectivamente. Por outro lado, o percentual médio de evidenciação das empresas no nível elevou-se de 71% para 79%.

Em relação ao setor de petróleo, gás e biocombustíveis, verifica-se na Tabela 4 que o percentual médio de divulgação das empresas do mercado tradicional permaneceu o mesmo nos

anos de 2014 e 2015 (56%). Ao passo que as empresas do novo mercado aumentaram de 75% para 92%.

De modo geral, é possível visualizar na Tabela 4 que o percentual médio de evidênciação reduziu de 71% em 2014 para 70% em 2015 no setor de utilidade pública. No setor de petróleo, gás e biocombustíveis o índice aumentou de 64% para 71%.

Destaca-se a dimensão “informações sobre valores recuperáveis de quaisquer das unidades geradoras de caixa (relação do valor contábil agregado com valor contábil total)” foi a que registrou o maior número de empresas do setor de utilidade pública com 100% de divulgação dos quesitos, ao todo 41 empresas, dentre estas: Casan, Sanepar, Sanesalto e Aes Elpa. Apenas 11 não divulgaram nada, dentre estas: 521 ParticiP, 524 Particip e Daleth Part.

Já no setor de petróleo, gás e biocombustíveis duas empresas divulgaram 100% dos quesitos desta dimensão, a saber: Ogx Petóleo e Petrório. Apenas a Pet Manguinh não divulgou. A Tabela 5 apresenta o total geral de evidênciação de informações quanto ao CPC 01.

Tabela 11 – Total geral de evidênciação de informações sobre o CPC 01

Total de itens evidenciados em relação ao CPC 01						
Níveis de governança	Percentual médio de evidênciação (Utilidade Pública)			Percentual médio de evidênciação (Petróleo, gás e biocombustíveis)		
	Nº empresas	2014	2015	Nº empresas	2014	2015
Tradicional	49	50%	42%	4	48%	55%
Nível 1	7	64%	54%	0	0%	0%
Nível 2	6	63%	65%	0	0%	0%
Novo mercado	9	42%	56%	3	67%	70%
Média geral	71	51%	47%	7	56%	61%

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 5, que o total geral de divulgação das empresas que compõem o setor de utilidade pública, quanto às determinações constantes no Pronunciamento Contábil 01 (CPC 01), diminuiu de 51% em 2014 para 47% em 2015. Ao passo que o percentual de divulgação das empresas do setor de petróleo, gás e biocombustíveis aumentou de 56% em 2014 para 61% em 2015.

Destaca-se que, em 2014, dentre as empresas do setor de utilidade pública, sete companhias evidenciaram 90% de todos os quesitos investigados no CPC 01 e, destas, apenas duas pertencem aos níveis diferenciados de governança, sendo as demais do mercado tradicional. Trata-se das empresas: Casan, Aes Tiete, Ampla Energ, Cemig Gt, Cesp, Energisa e Rio Gde Ener. Contrariamente, 521 Particip, 524 Particip, Ebe, Bonaire Part, Eletropar, Emae, Forpart e Tractebel não divulgaram registraram 0% de evidênciação das exigências constantes no CPC 01.

Ao passo que, nas empresas de gás, petróleo e biocombustíveis, o percentual máximo de divulgação do CPC 01 foi de 75%, ostentado pela Petrobrás. Enquanto o mínimo foi de 45% pertinente à empresa Pet Manguinh.

Na Tabela 6, é possível verificar o percentual médio de evidênciação de informações das empresas dos setores da amostra, quanto ao CPC 12.

Tabela 12 – Total geral de evidenciação de informações sobre o CPC 12

Informações sobre mensuração a valor presente de ativos e passivos						
Níveis de governança	Percentual médio de evidenciação (Utilidade Pública)			Percentual médio de evidenciação (Petróleo, gás e biocombustíveis)		
	Nº empresas	2014	2015	Nº empresas	2014	2015
Tradicional	49	58%	59%	4	63%	50%
Nível 1	7	71%	75%	0	0%	0%
Nível 2	6	100%	67%	0	0%	0%
Novo mercado	9	61%	53%	3	58%	58%
Média geral	71	63%	60%	7	61%	54%

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 6, percebe-se que no percentual de divulgação do CPC 12, no que concerne às informações sobre mensuração a valor presente de ativos e passivos, as empresas do setor de utilidade pública do nível 2, no ano de 2014, superaram os índices médios de evidenciação das empresas dos demais setores, ao registrarem 100% de divulgação das informações. Embora em 2015 tenham diminuído esse percentual para 67%, ficando atrás apenas das empresas do nível 1.

Ainda em relação às empresas de utilidade pública, nota-se que àquelas pertencentes ao mercado tradicional e novo mercado registraram os menores percentuais de divulgação nos anos de 2014 (58% e 61%) e 2015 (59% e 53%).

O que chama atenção é o fato das empresas do novo mercado terem registrado os menores percentuais, principalmente no ano de 2015. Afinal, as empresas deste grupo devem primar pela boa governança e um dos quesitos para que a mesma ocorra é a transparência e credibilidade das informações.

No setor de petróleo, gás e biocombustíveis, as empresas do mercado tradicional reduziram seu percentual de evidenciação e 63% no ano de 2014, para 50% no ano de 2015. Ao passo que as empresas do novo mercado mantiveram uma média de divulgação de 58%.

De modo geral, é possível visualizar na Tabela 6 que o percentual médio de evidenciação do CPC 12 reduziu de 63% em 2014 para 60% em 2015 no setor de utilidade pública. No setor de petróleo, gás e biocombustíveis o índice reduziu de 61% para 54%.

Nota-se que dezoito empresas do setor de utilidade pública divulgaram 100% dos quesitos elencados no CPC 12, quais sejam: Cabambiental, Aes Elpa, Aes Sul, Aes Tiete E, Baesa, Celpa, Coelba, Ceb, Ceee-Gt, Copel, Elektro, Emae, Enersul, Escelsa, Light S/A, Light, Rede Energia e Comgas. Enquanto onze não realizaram divulgação alguma, a saber: Copasa, Daleth Part, 521 Particip, 524 Particip, Agconcessoes, Celgpar, Eletropar, Energisa, Forpart, Proman e Tractebel.

Em relação às empresas do setor de petróleo, gás e biocombustíveis, apenas a empresa Ogx Petróleo evidenciou 100% das informações. Enquanto as empresas Petrobrás e Petróleo registram os menores percentuais de divulgação do CPC 12 (25%).

Na Tabela 7 é possível verificar a correlação da governança corporativa com a evidenciação dos CPCs 01 e 12, das empresas do setor de utilidade pública.

Tabela 13- Correlação das variáveis de estudo do setor de utilidade pública

ÍNDICES	Governança	Evidenciação CPC 01	Evidenciação CPC 12
Governança	1		
Evidenciação CPC 01	0,18*	1	
Evidenciação CPC 12	0,15***	0,38**	1

* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

** Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

*** Correlation is significant at the 0.10 level (2-tailed).

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se, na Tabela 7, que a variável governança corporativa tem uma correlação positiva de 18% com a variável evidenciação do CPC 01, estatisticamente significativa a um nível de 0,01. Observa-se, ainda, que a governança corporativa tem uma correlação positiva de 15% com a variável evidenciação do CPC 12, estatisticamente significativa a um nível de 0,10.

Os achados apontam para a confirmação de que quanto maior o nível de governança corporativa das empresas do setor de utilidade pública, maiores serão os percentuais de divulgação em ambos os CPCs, 01 e 12. Tal resultado coaduna com as pesquisas de Mansor et al. (2013), Shan (2015) e Chi et al. (2015) que atestaram ser a governança corporativa, influenciadora positiva da qualidade da informação. Ao passo que destoa do resultado encontrado por Siregar e Utama (2008), visto que, encontraram evidências inconsistentes com relação ao impacto da propriedade institucional, tamanho da empresa e práticas de governança corporativa sobre o gerenciamento de resultados (qualidade da informação).

Na Tabela 8 é possível verificar a correlação da governança corporativa com a evidenciação dos CPCs 01 e 12, das empresas do setor de petróleo, gás e biocombustíveis.

Tabela 14 - Correlação das variáveis de estudo do setor de petróleo, gás e biocombustíveis

ÍNDICES	Governança	Evidenciação CPC 01	Evidenciação CPC 12
Governança	1		
Evidenciação CPC 01	0,61**	1	
Evidenciação CPC 12	0,040	-0,157	1

** Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se, na Tabela 8, que a variável governança corporativa tem uma correlação positiva de 61% com a variável evidenciação do CPC 01, estatisticamente significativa a um nível de 0,05. Observa-se, ainda, que não se pode afirmar que há correlação da governança corporativa com a variável evidenciação do CPC 12, vez que, não foi estatisticamente significativa.

Os resultados apontam para a confirmação de que quanto maior o nível de governança corporativa das empresas do setor de utilidade pública, maiores serão os percentuais de divulgação do CPC 01. Ao passo que o mesmo não pode afirmar para a evidenciação do CPC 12. No tocante aos resultados encontrados com o CPC 01, corrobora-se com os achados de Chi et al. (2015), Luthan e Ilmainir (2016) e Xue e Hong (2016). Quanto ao CPC 12, os resultados alinham-se aos achados de Barros, Soares e Lima (2013), visto que, os autores observaram relação inversa entre governança corporativa e informação contábil.

De modo geral, percebeu-se que a qualidade das informações contábeis das empresas da amostra, mostrou-se influenciada positivamente pela governança corporativa. Portanto, infere-se que empresas com boa governança, tendem a possuir melhor qualidade na evidenciação de suas informações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo verificar a relação entre a governança corporativa e a qualidade das informações contábeis das empresas dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e de utilidade pública negociadas na BM&FBovespa, sob o prisma do CPC 01 e do CPC 12. Para isso, realizou-se pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa conduzida por meio de procedimento documental, utilizando análise de conteúdo nas demonstrações contábeis referente aos anos de 2014 e 2015.

Notou-se que a única dimensão do CPC 01 que não pontuou 100% de divulgação em nenhuma das empresas do setor de utilidade pública foi a terceira, que correspondeu às informações sobre unidade geradora de caixa quanto ao valor contábil individual e valor total. Viu-se que embora as empresas do novo mercado, em tese, devessem pontuar os maiores

percentuais de evidenciação das informações, visto que, correspondem ao conjunto de empresas que se encontram no mais avançado nível de governança corporativa, não registraram em diversas dimensões do CPC 01 e 12, os melhores percentuais de divulgação.

A esse respeito, notou-se que as empresas pertencentes a níveis diferenciados de governança corporativa não necessariamente foram aquelas com maiores níveis de divulgação de informações requisitadas no CPC 01 e 12. O que contraria o senso de que empresas que procuram ser enquadradas como tendo boa governança são aquelas que, dentre outros pontos, primam pela transparência e qualidade das informações.

Verificou-se que as empresas brasileiras listadas nos setores de utilidade pública e de petróleo, gás e biocombustíveis, de modo geral, têm evoluído no processo de divulgação das informações contábeis. Contudo, ainda precisam percorrer um longo caminho para que sejam caracterizadas como empresas que evidenciam 100% das informações pertinentes aos CPCs 01 e 12.

Concluiu-se que a governança corporativa relacionou-se positivamente à qualidade da informação contábil, quando se tomou por base a evidenciação do CPC 01 e 12 das empresas de utilidade pública. Ao passo que, a governança mostrou-se irrelevante no tocante a qualidade da informação do CPC 12. Contudo, no geral, pode-se perceber que empresas que primam pelos preceitos da boa governança, possuem maior qualidade das informações contábeis.

Como limitação, pode-se citar o árduo trabalho de coletar informações pertinentes a cada um dos CPCs, extraídas uma a uma nos demonstrativos e notas explicativas das empresas. Como recomendações para pesquisas futuras, sugere-se investigar a qualidade das informações contábeis de empresas pertencentes a outros setores de atuação listadas na B3, fazer o mesmo estudo, mas, com variáveis diferentes ou até mesmo com outros pronunciamentos técnicos.

REFERÊNCIAS

ALBERTON, Luiz; BORBA, José Alonso; SOUZA, Maira Melo de. Divulgação da perda por *impairment* em empresas auditadas pelas Big Four. **Revista Pensar Contábil**, CRC-RJ, Rio de Janeiro, v.11, n.46, pp. 12-19,out./dez., 2009.

BEYER, A.; COHEN, D. A.; LYZ, T. Z.; WALTHER, B. R. The financial reporting environment: review of the recent literature. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, n. 2/3, p. 296-343, 2010.

BUSHMAN, R.; SMITH, A. Financial Accounting Information and Corporate Governance. **Journal of Accounting and Economics**. v.32, p.237-333, 2001.

COHEN, D. A. Quality of financial reporting choice: determinants and economic consequences. **SSRN Working Paper**. December, 2003. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=422581>>. Acesso em: 08 mar. 2011.

CPC. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

DALLABONA, L. F. **Qualidade das informações contábeis de empresas negociadas na BM&FBOVESPA**: Aderência as normas internacionais de contabilidade. 2011. 148 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina, 2011.

GOULART, A. M. C. **Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil**. 2003. 202 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança corporativa. **Governança corporativa em empresas de controle familiar: casos de destaque no Brasil**. São Paulo: Saint Paul editora, 2006.

KLOEPPPEL, Nilton; ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; KLANN, Roberto Carlos. Ativos Intangíveis: Reconhecimento em Empresas de Utilidade Pública Listadas na BM&FBOvespa. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 4, n. 7, p. 98-115, 2014.

MALACRIDA, Mara Jane Contrera; YAMAMOTO, Marina Mitiyo Governança corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do Ibovespa. **Revista contabilidade e finanças**, v. 17, p. 65-79, 2006.

MELO, Hildete Pereira. O setor de serviços no Brasil: uma visão global – 1985-95. Rio de Janeiro. **IPEA** – texto para discussão número 549, 1998.

PIACENTINI, N. **Evidenciação contábil voluntária: uma análise da prática adotada por companhias abertas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). 2004. 132 f. Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2004.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares; CAVALCANTE, Danival Souza; LUCA, Márcia Martins Mendes. Análise das práticas de divulgação do ajuste a valor presente pelas companhias listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 53-69, jan./mar., 2012.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test. In: Congresso de controladoria e contabilidade, 6, 2006. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.1 CD_ROM.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. **Governança corporativa: desempenho e valor da empresa no Brasil**. São Paulo: Saint Paul, 2005.

PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C.; CAVALCANTE, D. S. Análise das práticas de divulgação do ajuste a valor presente (AVP) pelas companhias listadas na BM&FBOvespa. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2010. CD-ROM.

VERRECCHIA, R.E. (2001), Essay on disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, no. 32, p 97-180.

XUE, S.; HONG, Y. Earnings management, corporate governance and expense stickiness. **China Journal of Accounting Research**, v. 9, n. 1, pp. 41-58, 2016.

ZENG, Y.; LU, Z. The relationship between disclosure quality and cost of equity capital of listed companies in China. **J. Econ. Res. China**, v. 2, pp. 69–76, 2006.

ZHAI, J.; WANG, Y. Accounting information quality, governance efficiency and capital investment choice. **China Journal of Accounting Research**, v. 9, n. 4, pp. 251-266, 2016.

A IMPORTÂNCIA DAS DISCIPLINAS DE OUTRAS ÁREAS NA ESTRUTURA CURRICULAR DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NA PERCEPÇÃO DOS DISCENTES

Victor Hugo Pereira

Mestrando em Ciências Contábeis, UFMG
victorhpra@yahoo.com.br

João Paulo de Assis Valadares

Mestrando em Ciências Contábeis, UFMG
joapaulovaladares@yahoo.com

Cristiano Moreira da Silva

Mestre em Economia de Empresas, FEAD/MG
cristianomoreirasilva@hotmail.com

João Estevão Barbosa Neto

Doutor em Ciências Contábeis, USP
Professor Adjunto UFMG
joaoestevaobarbosaneto@gmail.com

RESUMO

O avanço tecnológico e o crescimento da informação apresentam desafios para a ciência contábil que, inevitavelmente, levarão a um redirecionamento no papel desempenhado pelos profissionais ligados à área. Nesse contexto, o presente estudo se propôs a analisar a importância das disciplinas de outras áreas na estrutura curricular do curso de ciências contábeis na percepção dos discentes. Para a realização deste estudo foi realizado uma pesquisa que se classifica como descritiva e bibliográfica. Foi aplicado um questionário estruturado a um universo constituído por 450 discentes do curso de Ciências Contábeis de universidades privadas, sediada na Cidade de Belo Horizonte. Os questionários foram analisados através de procedimentos estatísticos manipulados no *Stata* e *MS Excel*, classificando essa pesquisa como quantitativa. Nos resultados encontrados foi possível verificar a importância de muitas disciplinas de outras áreas na formação do profissional em Ciências Contábeis, a partir das respostas dos estudantes entrevistados. Especificamente, foram realizadas verificações por categorias de variáveis quanto ao assunto, além do grau de importância de cada área e suas disciplinas, avaliada pelos alunos num conceito de “muito importante”, “pouco importante” ou “nada importante”, e também por meio da análise de questões objetivas e dissertativas. Acredita-se que os resultados podem gerar informações relevantes para o planejamento dos gestores universitários, como os coordenadores de curso, que se revertam em maior apropriação pelos alunos universitários quanto à importância de algumas áreas na formação do profissional.

Palavras-chave: Estrutura curricular; Discentes; Educação.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social aplicada que sofre grandes influências dos aspectos culturais, históricos, políticos e econômicos do ambiente em que atua, influenciando nos procedimentos contábeis de cada país, sofrendo, assim, constantes ações do ser humano (NIYAMA, 2009). Nesse contexto, a educação é um bem fundamental para o desenvolvimento de qualquer nação do mundo, pois não há notícia de um país que tenha conseguido alcançar

elevados índices de qualidade de vida sem antes ter educado seu povo de modo satisfatório (CASTRO, 2004).

A educação está presente em todo o caminho do homem e cada indivíduo acumula experiências distintas durante sua vida, pois desde a infância é rodeado de fatos e acontecimentos que requerem adaptações e mudanças de comportamento, é envolvido por novas experiências e novos problemas que necessitam de diferentes soluções. A educação é, portanto, o suporte essencial para a formação de um cidadão, pois fornece habilidades para utilizar o conhecimento, com condições de refletir, criticar e criar (PIRES; OTT, 2008). A formação profissional em nível superior no Brasil vem sofrendo grandes alterações em termos de quantidade e diversificação em suas ofertas, especialmente a partir da segunda metade dos anos 1990, em razão da promulgação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB). (ANDRADE, 2005).

De acordo com a LDB (Lei nº 9.394/96), as Instituições de Ensino Superior (IES) têm como finalidade “formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua” (BRASIL, 1996). A Contabilidade, ao longo de sua evolução, passou por diversas mudanças, sempre objetivando oferecer informações adequadas e de qualidade às exigências do mercado. Sendo assim, o mercado de trabalho passou a exigir cada vez mais um profissional que seja capaz não apenas de gerar informações, mas que também analise e participe do processo decisório, necessitando de um profissional com formações também de outras áreas, para ir além da Contabilidade (SIMON et al., 2013).

Dessa forma, as IES que estão preocupadas em formar profissionais competentes e competitivos devem levar em consideração o ambiente no qual o futuro Contador desempenhará suas atividades, ou seja, estar atentas à necessidade de aderência entre o ensino ofertado e as exigências do mercado de trabalho, isto porque o desenho de um curso orientado para o mercado pode se tornar um diferencial competitivo para os usuários dos serviços realizados pelos profissionais contábeis, para esses profissionais e para as próprias IES. Para os usuários dos serviços contábeis, porque a escolha de um currículo adequado permite que sejam atendidas as suas demandas por mão de obra qualificada e apta a desempenhar suas atividades de maneira satisfatória (PIRES; OTT, 2008).

Diante desse contexto, faz-se necessário evidenciar a percepção dos discentes no Curso de Ciências Contábeis quanto à importância das disciplinas de outras áreas na estrutura curricular do curso para uma boa formação profissional. Assim, este estudo tem como intuito responder ao seguinte questionamento: Qual a percepção dos discentes do Curso Superior em Ciências Contábeis no que se refere à importância de disciplinas de outras áreas na estrutura curricular do Curso de Ciências Contábeis?

O presente estudo objetivou analisar a visão dos discentes em Ciências Contábeis quanto à importância das disciplinas de outras áreas na estrutura curricular do curso e compreender a importância de tais disciplinas na formação do profissional em Contabilidade. Este estudo justifica-se pelo fato de que atualmente a concorrência no mercado de trabalho tem crescido a cada dia, com isso o profissional contábil precisa estar sempre se reciclando, atualizando os conhecimentos e melhorando suas aptidões pessoais, fazendo com que o mercado de trabalho exija cada vez mais um profissional que seja capaz de participar do processo decisório da empresa.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 O perfil do profissional contábil e o mercado de trabalho

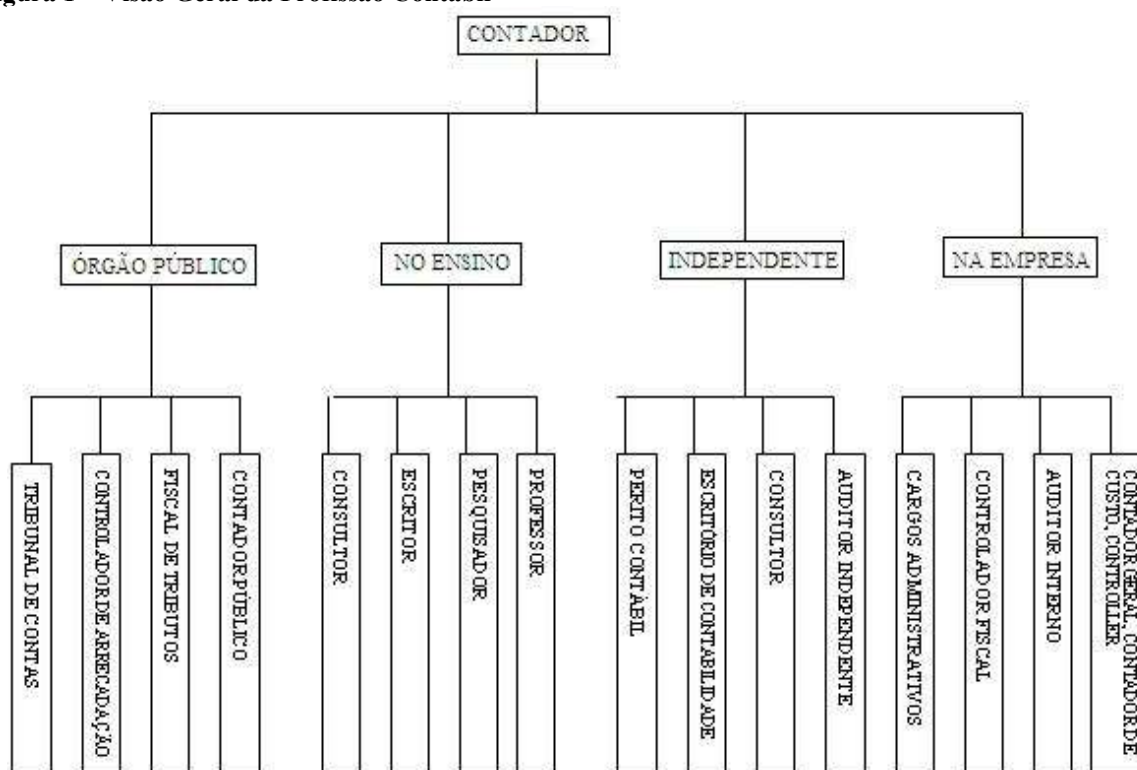
As discussões acerca do processo de globalização têm estimulado o setor contábil a empreender esforços visando preparar seus agentes para esse novo cenário. O avanço

tecnológico e o crescimento do fluxo da informação apresentam desafios para a ciência contábil que, inevitavelmente, levarão a um redirecionamento no papel desempenhado pelos profissionais ligados à área (KOUNROUZAN, 2005).

A Contabilidade tem papel de destaque nas grandes organizações, uma vez que ao tratar os fatos patrimoniais, transformando-os em informações, exercita a sua principal função. Porém, o Contador não pode ficar limitado ao desempenho da função de informante. Deve, pelo contrário, estar preparado para a participação na tomada de decisões, visando identificar e corrigir as dificuldades e adversidades que surgem ao longo do caminho, através de ações proativas, baseadas nas informações geradas pela Contabilidade (KOUNROUZAN, 2005).

Nesse sentido, destaca-se o valor do Contador perante a sociedade em geral e o sentido que torna um perfil profissional contextualizado, situado histórica, social e culturalmente. Por ser uma ciência muito ampla, o profissional formado em Ciências Contábeis, após a sua formação, pode atuar em diversos campos. De Souza e Marion (2001) exemplificam os principais ramos da contabilidade, conforme Figura 1 a seguir.

Figura 1 – Visão Geral da Profissão Contábil



Fonte: (SOUZA; MARION, 2001) Adaptado pelos autores

Diante da tendência de crescente fluxo de negócios entre os diversos países com sistemas econômicos diferentes, cresce também a necessidade de uniformizar a linguagem dos contabilistas em todo o mundo. O profissional da Contabilidade terá papel de destaque nessa nova ordem, pois dele dependem a transparência e fidelidade das informações contábeis que permitirão a correta avaliação das empresas e dos negócios (NOGUEIRA; FARI, 2007). O mercado atual requer modernidade, criatividade, novas tecnologias, novos conhecimentos e mudanças urgentes na visão através dos paradigmas, impondo, com isso, um desafio: o de continuar competindo.

Para o profissional das Ciências Contábeis conquistar seu espaço no atual mercado de trabalho não bastam somente características pessoais, exige-se também constante busca de conhecimentos, não somente ligados à sua área específica, exige-se formação continuada. O

autodesenvolvimento inclui também, ao lado das características de comportamento, a aquisição continuada de conhecimentos dentro e fora de sua área de atuação. Nesse mercado em contínuas transformações, o profissional precisa estar preparado para as mudanças e entender rapidamente esse processo para se adequar a elas e propor ações, desenvolvendo seu potencial criativo (NOGUEIRA; FARI, 2007).

2.2 Estrutura curricular do Curso de Ciências Contábeis no Brasil

A Contabilidade como curso de nível superior surgiu no Brasil em 1945, criada pela Lei nº 7.988, de 22 de setembro. No entanto, outros cursos foram precursores do ensino de Contabilidade no país, que começou efetivamente em 1809, a partir do Alvará do Príncipe Regente, D. João VI, que criou as aulas de comércio. Em 1945, foi instituído o Curso Superior de Ciências Contábeis e Atuariais, que posteriormente foi desmembrado em dois cursos distintos (SOARES et al., 2011). Atualmente, as diretrizes curriculares que devem ser observadas pelas IES nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis são definidas pela Resolução CNE/CES nº 10/2004. Essa Resolução determina que a organização curricular do curso deva ser estabelecida por meio de um Projeto Pedagógico que contemple a descrição dos seguintes aspectos relacionados à competência e habilidade profissional, a saber: o perfil profissional esperado para o formado, em termos de competências e habilidades; componentes curriculares integrantes; sistemas de avaliação do estudante e do curso; estágio curricular supervisionado; atividades complementares; monografia, projeto de iniciação científica ou projeto de atividades – como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC); regime acadêmico de oferta; e outros aspectos que tornem consistente o referido projeto (BRASIL, 2004).

As habilidades e competências definidas pela Resolução explicitam uma preocupação com o desenvolvimento do pensamento crítico do egresso, ampliando a sua participação no contexto empresarial. A Resolução CNE/CES nº 10/2004 permite uma maior mobilidade às IES, quando comparada aos antigos currículos mínimos que engessavam o ensino superior, pois estes eram pouco práticos e não possuíam conexão com as mudanças ambientais ocorridas. A referida Resolução, ao contrário, permite que as IES realizem alterações de forma a atender às necessidades e demandas dos alunos, do mercado e da sociedade (PIRES; OTT, 2008). Por fim, quanto aos conteúdos curriculares, a Resolução CNE/CES nº 10/2004 define que as IES, ao organizarem seus currículos, devem estabelecer os seguintes conteúdos:

- (i) Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- (ii) Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
- (iii) Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade. (BRASIL, 2004).

O Quadro 1, a seguir, apresenta o perfil profissional desejado e as competências e habilidades que devem ser adquiridas pelo aluno formando, conforme Resolução CNE/CES nº 10/2004.

Quadro 1 – Perfil, competências e habilidades esperados do aluno graduado

Diretriz	Características principais
Perfil Profissional	i) compreender questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, tanto em âmbito nacional quanto internacional, independentemente do tipo de entidade em que atua; ii) dominar as responsabilidades funcionais que envolvam apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, demonstrando domínio das inovações tecnológicas; iii) revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, no que diz respeito às implicações das novas tecnologias de informação nas atividades da organização.
Competências e Habilidades	i) utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais; ii) demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil; iii) elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais; iv) aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis; v) desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão; vi) exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania; vii) desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico-analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação; viii) exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Fonte: Adaptado de BRASIL, 2004

As determinações da Resolução CNE/CES nº10/2004 são amplas e flexíveis, o que significa que cabe a cada IES definir, por exemplo, quais as disciplinas a serem ministradas e o número de horas/aula destinado a cada conteúdo, desde que as diretrizes estabelecidas sejam observadas, ou seja, desde que os conteúdos curriculares sejam contemplados. O fato de as IES atualmente possuírem autonomia quanto aos conteúdos contemplados em seus currículos comporta duas facetas distintas. A primeira diz respeito à autonomia, que permite que a IES defina a sua própria política educacional. Já a segunda, está relacionada ao encargo que isso acarreta, pois, a IES é responsável pela definição de seus próprios currículos e, por essa razão, não pode mais atribuir a terceiros a culpa por eventuais problemas (SOARES et al., 2011).

2.3 Estudos anteriores sobre o tema

O estudo de Peleias e outros (2007) apresentou o resultado de pesquisa realizada nas áreas de Contabilidade e Economia, sobre a evolução do ensino de Contabilidade no Brasil e o impacto que alguns eventos econômicos, políticos e sociais tiveram nessa evolução. A pesquisa é histórica, documental, bibliográfica e descritiva. Foi analisada a legislação nacional sobre o ensino comercial e contábil promulgada no Brasil, do século XIX até os dias atuais. Foram identificadas ocorrências relevantes no cenário nacional, a partir da chegada da Família Real, em 1808, e os efeitos que esse fato e outros que se sucederam tiveram sobre a regulamentação do ensino da Contabilidade no Brasil. Os resultados obtidos permitiram identificar como algumas ocorrências econômicas, políticas e sociais afetaram o ensino contábil e a forma como a legislação analisada evoluiu até os dias atuais.

No estudo de Pires e Ott (2008), apresenta-se um estudo comparativo que revela que há vários pontos em comum entre as estruturas curriculares propostas pelo IFAC,

ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC e a estrutura curricular em adoção no Brasil, algumas apresentando um menor detalhamento, como no caso do AICPA. Visa, portanto, alinhar a estrutura curricular e as exigências do mercado. Nesse contexto, e considerando-se que, respeitadas as peculiaridades nacionais, as necessidades do mercado de trabalho devem ser consideradas no processo de elaboração dos currículos dos cursos de graduação em contabilidade ofertados pelas IES brasileiras, o estudo tem como objetivo identificar as similaridades entre as competências e habilidades definidas pela Resolução CNE/CES nº 10/2004 e as estruturas curriculares propostas pelos organismos internacionais aludidos.

Czesnat, Cunha e Domingues (2009) investigaram a adequação dos currículos adotados pelos cursos de Ciências Contábeis nas universidades federais brasileiras ao Currículo Mundial de Contabilidade proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. Para tanto, realizou-se uma pesquisa com abordagem hipotético-dedutiva, de cunho quantitativo, a partir do levantamento dos currículos de contabilidade de 27 universidades que ofertam graduação em Ciências Contábeis. Adicionalmente, investiga-se se há correlação entre a adequação ao Currículo Mundial de Contabilidade pelas universidades federais do país e o desempenho dos seus graduandos de Ciências Contábeis no Exame Nacional de Desempenho de Estudante (Enade).

Neste estudo, os resultados evidenciam que os currículos das IES pesquisadas apresentam menos de 50% de adequação às disciplinas sugeridas pelo Currículo Mundial de Contabilidade, e que várias disciplinas ofertadas pelas universidades federais brasileiras não guardam correspondência com o Currículo Mundial. Além disso, o resultado do teste de correlação de Spearman revelou que não há correlação entre a adequação pelas universidades federais brasileiras ao Currículo Mundial e o conceito Enade obtido pelas IES em 2006.

O estudo de Soares et al.(2011) objetivou analisar os conteúdos que compuseram os currículos dos cursos de Contabilidade no Brasil desde a instituição das aulas de comércio em 1809. Posteriormente, foi analisada cada norma e descrito o seu conteúdo, em busca das disciplinas que eram ensinadas. Com isso, os resultados da pesquisa apontaram que algumas disciplinas, como administração, auditoria, atuária, perícia, sistemas contábeis, teoria da contabilidade e análise das demonstrações contábeis, foram incluídas nos currículos dos cursos.

Ainda neste estudo, outras, como caligrafia, datilografia, geografia, história e línguas estrangeiras, foram eliminadas dos currículos. No entanto, foi percebido que algumas disciplinas se mantiveram constantemente ligadas ao curso, como as de direito comercial, direito processual, direito tributário, matemática financeira, estatística e escrituração mercantil. Outro ponto a ser destacado foi a observação de mudanças ocorridas nas cargas horárias conforme aconteciam as alterações normativas. A duração mínima do curso variou de dois a quatro anos e, em alguns momentos, foi dividido em um curso preparatório e outro sequencial ou superior.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Martins e Theóphilo (2016), o método científico consiste no conjunto de regras ou procedimentos empregados na investigação e demonstração da verdade. Assim, observa-se que o pesquisador é responsável por seguir um processo formal para realizar suas pesquisas. Dentre as parcelas desse processo, a classificação metodológica constitui uma parte relevante para a melhor compreensão deste estudo.

Portanto, para o desenvolvimento deste estudo, foi realizada uma pesquisa acadêmica, que se classifica quanto aos objetivos, à abordagem do problema e aos procedimentos (MALHOTRA, 2006). Em relação aos objetivos pretendidos, esta pesquisa se classifica como descritiva e bibliográfica.

Os estudos descritivos contribuem para apresentar características específicas e/ou gerais de determinado fenômeno, potencializando o desenvolvimento de hipóteses a serem testadas

quanto ao fenômeno de interesse. (MALHOTRA, 2009). No que se refere ao estudo bibliográfico, foi realizado uma revisão das teorias concernente o perfil do profissional de Ciências Contábeis e o mercado de trabalho, estrutura curricular do curso de ciências contábeis no Brasil e estudos anteriores com relação ao tema de estudo.

No que se refere à abordagem do problema, o presente estudo utilizou-se da técnica de levantamento de dados através de entrevista que, conforme Beuren et al. (2013), trata-se de um método de coleta de dados feito por meio da interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

O universo da pesquisa foi constituído por 450 discentes do curso de Ciências Contábeis de universidades privadas, sediada na Cidade de Belo Horizonte no Estado de Minas Gerais. O motivo de escolha desta instituição foi devido a acessibilidade.

Foram aplicados questionários estruturados, no período de fevereiro a abril de 2017. Assim, a amostra configura-se como não probabilística e formada pelo critério de acessibilidade. Conforme Beuren (2008), esse é um método de coleta de dados feito por meio da interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecerem. Para análise desses dados, será aplicada a análise técnica de conteúdo, a fim de aproveitar as principais informações coletadas na técnica de levantamento de dados.

Quanto à abordagem do problema e tratamento dos dados, este estudo se enquadra como pesquisa quantitativa, por utilizar procedimentos estatísticos manipulados nos programas *Data Analysis and Statistical Software (Stata)* e *MS Excel*, a partir da utilização da Estatística Descritiva e outras inferências estatísticas, com o intuito de analisar os dados disponibilizados pelas universidades, afim de e elaborar gráficos, tabelas e quadros, necessários para a compreensão da análise qualitativa e para o desenvolvimento do estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Estatística Descritiva

Por meio da estatística descritiva, busca-se identificar as características dos alunos que compõem a amostra no que tange à fase matriculada, ao gênero, à idade e ao período da graduação. Nas tabelas a seguir, evidenciam-se de forma agrupada as informações da amostra no que tange à classificação por gênero e faixa etária dos respondentes, de acordo com as fases em que estes se encontram matriculados. Os resultados apresentados foram encontrados através das questões de 01 a 05 do questionário.

Tabela 1 – Estratificação turno x gênero

Amostra estratificada Por Turno	Gênero	
	Masc.	Fem.
Manhã	62	53
Noite	154	181
Total	216	234

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Conforme demonstrado na Tabela 1, verifica-se que dos 450 alunos respondentes a grande maioria está matriculada no turno da noite, o que corresponde a 75% dos entrevistados. Quanto ao gênero, os percentuais de entrevistados obtiveram um valor semelhante, correspondendo 48% do sexo masculino e 52% do sexo feminino.

Tabela 2 – Estratificação turno x faixa etária

Amostra estratificada turno	Faixa etária				
	Até 20 anos	Entre 21 e 25 anos	Entre 26 e 30 anos	Entre 31 e 35 anos	Acima de 36 anos
Manhã	52	36	24	3	0
Noite	139	107	47	18	24
Total	191	143	71	21	24

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Com as informações da Tabela 2, verificou-se que as faixas etárias predominantes foram “até 20 anos”, que corresponde a 43% dos entrevistados, e “entre 21 e 25 anos”, que corresponde a 32% dos entrevistados.

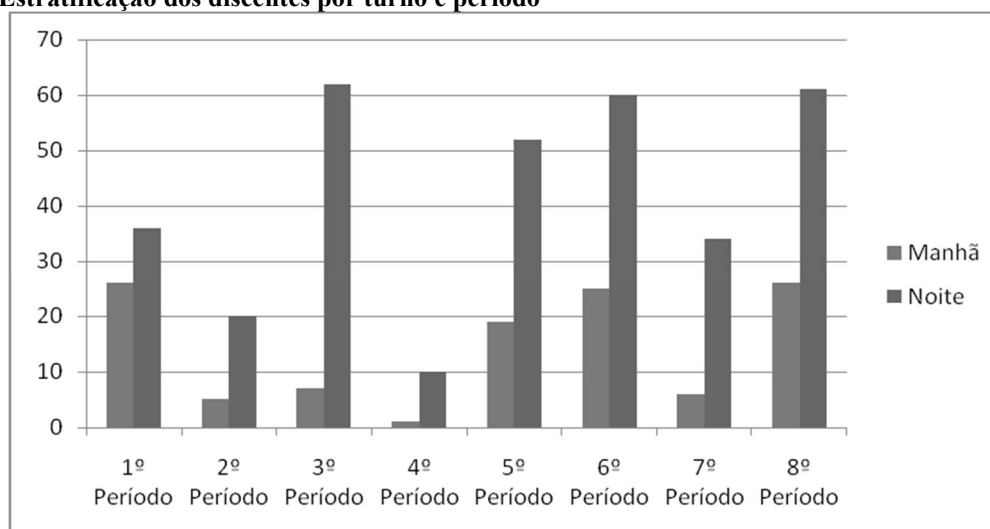
Tabela 3 – Estratificação turno x período

Amostra Estratificada Turno	Período atual				Período atual			
	1° Período	2° Período	3° Período	4° Período	5° Período	6° Período	7° Período	8° Período
Manhã	26	5	7	1	19	25	6	26
Noite	36	20	62	10	52	60	34	61
Total	62	25	69	11	71	85	40	87

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Analisando-se os resultados apresentados na Tabela 3, foi possível constatar que o período da graduação predominante foi o 8º, correspondendo a 20% dos entrevistados, apesar de a pesquisa abranger todos os períodos em curso. Nos dois primeiros anos do curso, a entrevista teve o objetivo de avaliar a visão dos discentes baseada em conhecimentos prévios, já que nem todas as disciplinas de outras áreas foram cursadas por eles. Já nos dois últimos anos, os entrevistados possuem uma bagagem com as disciplinas já cursadas, trazendo um equilíbrio entre discentes com conhecimentos prévios da disciplina e discentes que realmente cursaram as disciplinas.

O Gráfico 1 apresenta a estratificação dos discentes entrevistados com relação ao período em curso, demonstrando que houve equilíbrio entre os anos quanto ao número de entrevistados.

Gráfico 1 – Estratificação dos discentes por turno e período

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

4.2 Análise das disciplinas

Observadas as análises das variáveis categóricas, busca-se, a seguir, relacioná-las com as demais variáveis qualitativas da pesquisa. As questões classificadas no instrumento de pesquisa com a nomenclatura “questões de 06 a 10” avaliaram todas as disciplinas de outras áreas presente na estrutura curricular do Curso de Ciências Contábeis do Brasil. Para cada disciplina o entrevistado deveria avaliar com os seguintes conceitos: “Muito Importante”, “Pouco Importante” e “Nada Importante”. O objetivo era avaliar a percepção dos discentes acerca do entendimento sobre a aplicação e formulação do conteúdo ministrado durante o curso. A Tabela 4 apresenta os resultados de cada disciplina.

Tabela 4 – Estratificação de respostas por disciplina

Questão	Avaliação					
	Muito Importante		Pouco Importante		Nada Importante	
	N	%	N	%	N	%
Matemática	360	80	72	16	18	4
Filosofia	102	23	228	51	120	27
Sociologia	120	27	222	49	108	24
Português	312	69	96	21	42	9
Psicologia	192	43	198	44	60	13
Teoria da Administração	294	65	114	25	42	9
Planejamento Estratégico	378	84	66	15	6	1
Logística / Marketing	294	65	114	25	42	9
Macroeconomia	348	77	84	19	18	4
Microeconomia	354	79	90	20	6	1
Estatística	312	69	126	28	12	3
Metodologia	246	55	168	37	36	8
Direito do Trabalho	420	93	30	7	0	0
Direito Tributário	444	99	6	1	0	0
Direito Empresarial	444	99	6	1	0	0

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Analisando os resultados, percebe-se que a área de maior importância para os entrevistados é o Direito, avaliado como “muito importante”. Tal resultado é confirmado pelas

disciplinas de Direito do Trabalho, Direito Tributário e Direito Empresarial, que foram avaliadas como “muito importante” por 93%, 99%, 99% e 89%, respectivamente.

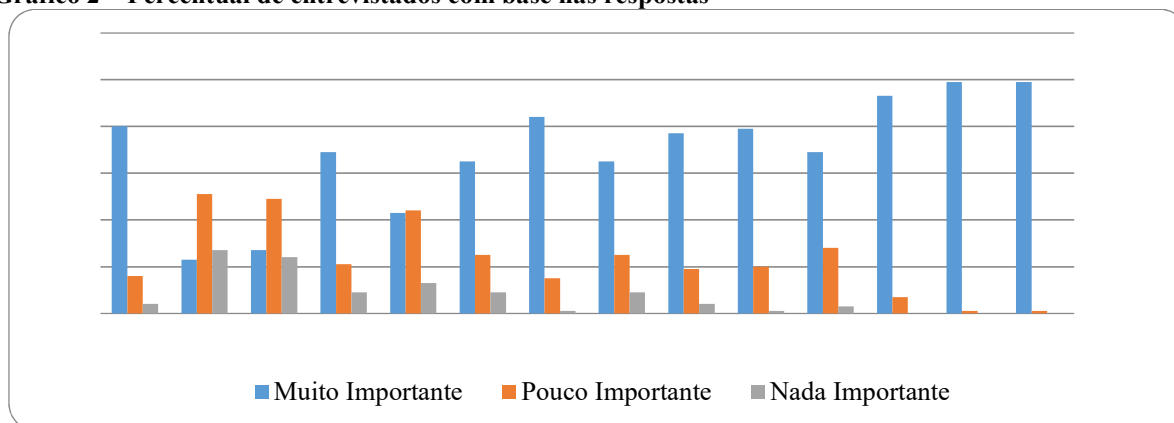
A segunda área com melhor conceito foi a Administração através das disciplinas de Teoria da Administração, Planejamento Estratégico e Logística / marketing, os percentuais de discentes que avaliaram com conceito de “muito importante” foram, respectivamente, 65%, 84% e 65%.

Na área de Economia, o conceito “muito importante” também foi o mais avaliado, nas disciplinas de Macroeconomia e Microeconomia, avaliadas como “muito importante” por 77% e 79% dos entrevistados, respectivamente.

Na área de Matemática, o conceito de “muito importante” foi avaliado por 80% dos entrevistados. Por outro lado, a disciplina de Estatística teve um conceito de “muito importante” por 69% dos entrevistados. Por último, a área de Português também obteve conceito de “muito importante” por 69% dos entrevistados.

O Gráfico 2 apresenta o percentual dos entrevistados que avaliaram como “muito importante” as áreas de Direito, Administração e Economia, comparando com as respectivas disciplinas da cada área, a fim de comparar o resultado da área com suas disciplinas e também de uma área com outra.

Gráfico 2 – Percentual de entrevistados com base nas respostas



Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Partindo para as disciplinas que não foram tão bem avaliadas pelos discentes, apresenta-se a Filosofia e a Sociologia como “pouco importante”. A Filosofia foi avaliada por 78% dos entrevistados neste quesito, sendo 27% como “nada importante”. A Sociologia foi avaliada por 73% dos entrevistados, sendo que o conceito “nada importante” correspondeu a 24% dos entrevistados. A disciplina de Psicologia foi avaliada como “pouco importante” por 44% dos entrevistados. Por fim, a disciplina de Metodologia foi avaliada como “muito importante” por 55% dos entrevistados.

As questões de 11 a 15 do questionário foram dissertativas, com o objetivo de analisar o conteúdo da percepção dos discentes sobre o estudo pesquisado. Nessas questões, foi perguntado aos entrevistados se, antes da matrícula no Curso de Ciências Contábeis, houve disciplinas do ensino médio que motivaram a escolha pelo curso em questão. As opções de resposta eram “Sim” ou “Não”, sendo que quando respondessem “Sim” deveriam listar quais as disciplinas. Dos 450 entrevistados, 110 responderam que “Não”, os demais responderam positivamente a pergunta.

Dos 340 entrevistados que responderam “Sim”, 80% informaram a disciplina de “Matemática” como fator de escolha de cursar o Curso de Ciências Contábeis. É interessante que a maioria dos alunos de Ciências Contábeis ingressa no curso por causa das disciplinas de Matemática, mas depois de efetivamente passarem pelo curso ou parte dele, percebem que tal

disciplina não é tão importante se consideradas outras áreas como a própria Administração e Economia.

Tal resultado é apresentado na avaliação das disciplinas de Matemática e Estatística anteriormente citada. A última pergunta do questionário, de “número 15”, também dissertativa, questionou os discentes quanto à importância das disciplinas de outras áreas para a formação do profissional em Ciências Contábeis, pedindo para os mesmos explicarem sua resposta. Dos 450 entrevistados, 72 deixaram a questão em branco. O Quadro 4 mostra as principais respostas.

Observando-se as respostas encontradas nessas questões dissertativas, percebe-se o papel que algumas disciplinas de outras áreas têm na formação do profissional contábil na opinião dos discentes.

Quadro 2 – Estratificação das respostas dos discentes

Questão	Algumas respostas
Qual a importância das disciplinas de outras áreas para a formação do profissional em Ciências Contábeis? Explique.	A contabilidade requer mais do que puramente a base contábil, é preciso saber administrar, saber sobre os direitos trabalhistas e qual nossa posição na área.
	A formação em outras áreas ajuda a compreender, analisar e gerenciar.
	A importância das disciplinas de outras áreas na formação do profissional em ciências contábeis faz com que a gente tenha uma visão ampla de diversos conteúdos.
Qual a importância das disciplinas de outras áreas para a formação do Profissional em Ciências Contábeis? Explique	Algumas disciplinas de outras áreas são de grande importância, tanto para expandir o conhecimento quanto para ter uma noção do que se trata, quando deparar com algo do tipo.
	As outras disciplinas ajudam a construir o perfil do profissional contábil, principalmente melhorado sua relação interpessoal.
	Como o profissional de ciências contábeis depara-se com diversos desafios em sua carreira, é necessário conhecimento amplo para saber lidar com os desafios.

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Tal resultado já foi apresentado pelo estudo, indicando que as disciplinas das áreas de Direito, Administração, Economia e Matemática, além da disciplina de Metodologia, são importantes. Por outro lado, as disciplinas de Filosofia, Sociologia, Psicologia e Religião foram mal avaliadas, consideradas como pouco relevantes para a formação do profissional contábil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve a finalidade de avaliar a importância das disciplinas de outras áreas na estrutura curricular do Curso de Ciências Contábeis na percepção dos discentes. Num primeiro momento, foi apresentado as características descritivas dos discentes que englobam a amostra da pesquisa, correspondendo um total de 450 alunos que cursam os variados períodos do Curso de Ciências Contábeis.

No segundo momento, foi avaliado as disciplinas de outras áreas que englobam a estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis, verificando-se, em síntese, que a maioria das disciplinas de outras áreas foram avaliadas com conceito de “muito importante”, destacando as disciplinas das áreas de direito, economia, administração e matemática. Todavia, as disciplinas de filosofia, sociologia e psicologia tiveram conceito de “pouco ou nada importante”.

É importante ressaltar que muitos dos entrevistados não cursaram todas às disciplinas, principalmente os discentes dos primeiros anos do curso, avaliando tais disciplinas pela visão

preliminar que tem do assunto. Por outro lado, um percentual significativo já havia cursando todas as disciplinas, que são os discentes dos últimos anos, trazendo um equilíbrio entre os alunos com conhecimento prévio e os que realmente passaram pelas disciplinas.

Na última seção, foram destacadas as disciplinas que segundo os discentes foram as que incentivaram o ingresso no curso de ciências contábeis. A disciplina de matemática e suas áreas é a disciplina que mais incentiva os alunos ingressar no curso de contabilidade, todavia quando cursam tal disciplina, percebe-se pelos resultados que a importante da mesma diminui.

Espera-se que esta pesquisa sirva como referencial para o desenvolvimento de projetos pedagógicos da área e das grades curriculares, servindo de alerta quanto à importância das disciplinas de outras áreas na formação do aluno, além de base para o desenvolvimento de outras pesquisas na área.

Admite-se, por outro lado, a limitação dos resultados, uma vez que a amostra restringiu-se somente aos alunos de instituições particulares em Belo Horizonte, sugerindo-se, portanto, que futuras pesquisas possam ser desenvolvidas em outras cidades e estados. Além disso, outros cursos de graduação podem ser pesquisados, possibilitando análises comparativas que evidenciem as possíveis divergências entre a percepção dos alunos de diferentes cursos. Todavia, acredita-se que os objetivos deste estudo foram alcançados.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, J. X. Condicionantes do desempenho dos estudantes de Contabilidade: evidências empíricas de natureza acadêmica, demográfica e econômica. Encontro Anual da ANPAD. 29. Anais... Brasília: ANPAD, 2005.

BEUREN, Ilse Maria et. al. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Resolução nº 5, de 8 de março de 2004. Conselho nacional de educação Câmara de educação superior

CZESNAT, A.; VENEROSO, J. A. C.; CARVALHO, M. J. C. S. D. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de ciências contábeis das universidades do estado de santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. **Gestão & Regionalidade**, v. 25, n. 75, 2009.

DE SOUZA, Edmar Aparecido; MARION, José Carlos. Aspectos sobre a utilização do Método do Caso no ensino da contabilidade: uma abordagem inicial. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 12, n. 2, p. 9-31, 2001.

KOUNROUZAN, Márcia Covaciuc. **O perfil do profissional contábil**. acesso em jun 2016 , v. 11, 2005.

MALHOTRA, N. Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica**. São Paulo: Atlas, 2016.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional. São Paulo: Atlas. 2009.

NOGUEIRA, Valdir; FARI, Murilo Arthur. Perfil do profissional contábil: relações entre formação e atuação no mercado de trabalho. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 2, n. 1, 2007.

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise

histórica. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 18, 2007.

SIMON, Emanuelli et al. Perfil do profissional contábil: estudo comparativo entre as exigências do mercado de trabalho e a formação oferecida pelas instituições de ensino superior de Mato Grosso. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 2, n. 3, 2013.

SOARES, Sandro et al. Evolução do currículo de Contabilidade no Brasil desde 1809. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 10, n. 30, 2011.

PIRES, Charline Barbosa; OTT, Ernani. Estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis no **Brasil versus estruturas curriculares propostas por organismos internacionais**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 2008.

DESAFIOS PARA IMPLANTAR O SISTEMA DE CUSTOS NO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 4ª REGIÃO

Giovani Colussi

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
giovani_colussi@hotmail.com

Ângela Rozane Leal de Souza

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
angela.souza@ufrgs.br

Cassiane Oliveira Velho

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
cassiane.velho@ufrgs.br

Letícia de Oliveira

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
leticiaoliveira@ufrgs.br

RESUMO

Este estudo objetiva demonstrar as diretrizes do Sistema de Custos da Justiça do Trabalho (SICJT) e as necessidades do Sistema de Custos do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (SICTRT4) apontadas pelos gestores do Tribunal. A pesquisa é definida como qualitativa, descritiva e estudo de caso. Foram realizadas entrevistas com os gestores do TRT4 e análise documental referentes ao SICJT. Para o SICJT os gestores sugeriram a utilização do: a) método de custeio direto; b) rateio: alocação de custos indiretos a um centro de custos separado; c) dificuldades: sensibilização da administração, gestores e operadores, criar soluções de TI padronizadas e compatíveis, treinar os operadores do SIC, incentivar o uso das informações no processo decisório; d) benefícios: preservação de histórico de dados, obtenção de dados de diversas origens e possibilidade de cruzamentos; geração de relatórios; não é necessário conhecimento tecnológico avançado; e) informações geradas: geram-se os custos dos processos julgados das 1ª e 2ª instâncias; f) centros de custos: departamentalização em centros de custos específicos, para as áreas administrativas meio e finalísticas. Já para o SICTRT4 foram apontados: a) método de custeio direto ou ABC; b) rateio dos custos indiretos na área judiciária e administrativa; c) dificuldades: orçamentária, falta de conhecimento do sistema, aversão a novidades e falta de sistemas específicos; d) benefícios: ganho de produtividade, comparabilidade, maior transparência; e) informações geradas: custo do processo julgado pelas instâncias, relatórios e informações confiáveis; f) centros de custos: unidades do 1º e 2º grau, apoio judiciário, apoio administrativo e as áreas autônomas.

Palavras-chave: Sistema de Custos; Custos Aplicados ao Setor Público; Gestão Pública.

1 INTRODUÇÃO

A fim de atingir o equilíbrio das contas públicas diante da obrigatoriedade da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tornaram-se necessárias ferramentas gerenciais que auxiliem os gestores públicos no processo de tomada de decisões, a exemplo da Contabilidade de Custos. Sob esse âmbito contabilidade de custos é uma aliada dos tomadores de decisão auxiliando-os a estabelecer quais grupos devem sofrer reduções de gastos ou serem melhor distribuídos.

Segundo Martins (2010) a Contabilidade de Custos precisa também propiciar as informações gerenciais voltadas aos aspectos decisórios, além de auxiliar a Contabilidade Geral

na tarefa de mensurar os estoques e aferir os resultados. Salienta-se que este controle está previsto na legislação brasileira desde 1964, pela Lei 4.320, mas nem sempre é utilizado pelos gestores, por diversos fatores limitativos. Entretanto, a administração pública necessita da gestão de custos para ter parâmetros e mecanismos que visem realizar o planejamento e a mensuração dos resultados das atividades públicas, para amparar a tomada de decisões, o controle gerencial e a transparência dos serviços (MAUSS; SOUZA, 2008).

Atualmente, apesar da redução dos recursos em todas as esferas públicas, persiste a dúvida quanto à manutenção da eficiência dos gastos. Isso é fato também no que tange ao Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região, objeto de estudo do presente trabalho. Remígio (2002) aponta que a utilização de um sistema de custeio de serviços possibilita a verificação de desperdícios e de custo-benefício das alternativas públicas, necessária ao Poder Judiciário, uma vez que suas receitas auferidas não cobrem 1,5% de suas despesas.

Como o limite para a implantação de um sistema de custos no Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (TRT4) está estabelecido para 2020, apresenta-se a seguinte problemática: quais informações o sistema de custos deverá gerar para os gestores do TRT4? A partir dessa problemática, este estudo tem como objetivo geral demonstrar as diretrizes do Sistema de Custos da Justiça do Trabalho (SICJT) e as necessidades do Sistema de Custos do TRT4 (SICTRT4) apontadas pelos gestores do Tribunal.

A implantação de um sistema de custos na esfera pública está prevista há décadas e, no TRT4, estava prevista para 2016. Entretanto, não se concretizou devido à crise orçamentária, e contando como prazo de implantação o ano de 2020. Ao realizar um estudo sobre o futuro sistema a ser implantado, será possível apontar os desafios e as diretrizes que são necessárias aos gestores do tribunal, para vislumbrar motivações e utilidades do mesmo, possibilitando a verificação de semelhanças e diferenças com o SICJT.

2 REVISÃO DA LITERATURA

De acordo com a *International Federation of Accountants* (2000), a contabilidade de custos aplicada ao setor público difere-se da contabilidade do setor privado, uma vez que é utilizada para planejar orçamentos, controlar e reduzir custos, estabelecer preços e taxas, mensurar o desempenho, avaliar programas e tomar inúmeras decisões econômicas. Segundo Mauss e Souza (2008, p. 1) “a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas”.

Destaca-se que a despesa pública possui três fases dispostas pela legislação, que são o empenho, a liquidação e o pagamento, onde o pagamento é atrelado à prévia liquidação. Pelo fato de a emissão da nota de empenho não figurar obrigação de pagamento por parte das entidades, as despesas consideradas como custo devem ser apenas as liquidadas, então se exclui as despesas empenhadas e não liquidadas. Mauss e Souza (2008, p.22) afirmam que “pelo fato de o empenho não representar uma obrigação efetiva para o órgão público, o fato gerador do lançamento de custos deve ocorrer na fase da liquidação de empenho”, se deve apurar para o sistema de custos apenas as despesas liquidadas. Cabe ressaltar que a legislação vigente divide as despesas públicas em despesas correntes e de capital. As despesas correntes são subdivididas em despesas de custeio, “referentes à manutenção e operação dos serviços já criados ou as destinadas a obras de conservação e adaptação de bens imóveis construídos” (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010, p.39) e em transferências correntes, as quais “não correspondem a uma contraprestação direta e imediata em bens e serviços” (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010, p.41). As despesas de capital, cuja intenção é adquirir ou construir bens de capital, serão subdivididas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Uma vez que as organizações públicas não vendem serviços, pois não são remuneradas diretamente pelos serviços prestados, não se têm despesas, apenas custos (MACHADO; HOLANDA, 2010; MAUSS; SOUZA, 2008); além disto, os custos são atrelados apenas à produção finalizada do período, logo, não formam estoques. Com a finalidade de se ter um sistema eficiente, é necessário combinar os métodos de custeio com a teoria geral de finanças e avaliar corretamente a relação entre o custo e o benefício gerado (REMÍGIO, 2002; JOIA; MAGALHÃES, 2009; KIM; KANKANHALLI, 2009).

2.1 Sistema de Custos

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) orienta um sistema de custos aplicado ao setor público através do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), definido pela NBC T 16.11 das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), e que tem a sua eficiência atrelada à integração com o orçamento e o planejamento, obrigatório a todas as entidades.

Geram-se as informações de custos através de registros que adotam os princípios contábeis, principalmente o princípio da competência, que são posteriormente utilizadas para comparar o custo entre diversas entidades, o que estimula a melhoria do seu desempenho, além de avaliar o desempenho das gestões (CFC, 2011). O sistema também demonstra a diferença entre os valores orçados e os executados e evidenciará o custo dos programas, ações, projetos e atividades, o que auxilia a tomada de decisão dos gestores (CFC, 2011).

Salienta-se que diversas características do sistema definem seu nível de sofisticação, mas os três aspectos principais da “sofisticação” do sistema são a sua complexidade, a sua inclusão (alocação) de custos indiretos e sua compreensibilidade pelos usuários não financeiros (AL-OMIRI; DRURY, 2007; BRIERLEY, 2008; SCHOUTE; BUDDING, 2017). Já sua complexidade depende da quantidade de centros de custos, da quantidade e da natureza dos direcionadores de custos (BRIERLEY, 2008; DRURY; TAYLES, 2005).

No que se refere à eficácia do sistema, este dependerá da intensidade do uso para diferentes propósitos e da satisfação dos usuários com o sistema (SCHOUTE; BUDDING, 2017). Quanto mais as entidades procuram atender às necessidades de informação dos usuários externos, mais complexo o sistema será (GEIGER; ITTNER, 1996; LAPSLEY; WRIGHT, 2004; LAPOINTE; RIVARD, 2005; SCHOUTE; BUDDING, 2017).

As normas do Conselho Federal de Contabilidade enfatizam que o SICSP deve estar integrado aos demais sistemas de informação das entidades do setor público e ao processo de planejamento e orçamento, que utiliza a mesma base conceitual, a fim de permitir o controle entre o orçado e o executado (CFC, 2011). A integração de um sistema de informação de custos permite uma maior eficiência e eficácia do órgão, que traz informações com maior veracidade e especificidade. Todavia, as informações do Sistema de Custos necessitam de ajustes, uma vez que o modelo contábil adotado pelos órgãos públicos é diferente da iniciativa privada, visto a utilização da contabilidade orçamentária.

Segundo a IFAC (2000, p.30, tradução nossa) os requisitos funcionais dependem do meio que “o sistema irá definir os dados, determinando os processos que realizará”. A seguir serão apontados alguns dos requisitos:

Manter dados no sistema, armazenar dados em outros sistemas, extrair dados de outros sistemas e transferir dados para outros sistemas; sumarizar custos classificados para atribuir e calcular custos transferidos a vários objetos de custos atribuídos sob as regras armazenadas no sistema; associar certas receitas com custos sob outras regras armazenadas no sistema; calcular custos unitários; reparar relatórios e proporcionar suporte ou outros dados no sistema (IFAC, 2000, p.32-33, tradução nossa).

Quanto maior a quantidade de informações e requisitos dos relatórios, maior será a complexidade dos requisitos funcionais. A *International Federation of Accountants*(IFAC,

2000) defende que os relatórios devem fornecer os custos de saídas, serem compreensível para o nível acima da gerência operacional e serem limitados pela essencialidade da informação gerencial, identificar custos controláveis para cada organização, fornecer detalhes para alertar sobre problemas e comparar os custos com os planejamentos, orçamentos ou padrões, ser consistente com o regime contábil adotado e ser relevante para o planejamento do orçamento e execução.

2.2 Importâncias do sistema de custos nos órgãos públicos

O sistema de custos, quando utilizado como ferramenta gerencial, propicia uma gestão mais eficiente, eficaz e econômica. Isso possibilita à organização ter um enfoque gerencial, através do auxílio ao processo decisório, orçamentário e de planejamento e promove uma maior transparência das atividades e gastos da organização. A seguir, no Quadro 1, serão apresentadas as utilidades das informações dos sistemas de custos segundo diversos autores:

Quadro 1 – Utilidade das informações dos Sistemas de Custos

Autor (es)	Principais utilidades das informações.
Machado e Holanda (2010)	Definir políticas públicas; cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas; comparar unidades organizacionais diferentes; formular propostas orçamentárias e de planejamento; fixar preços públicos e taxas; subsidiar alocações mais eficientes e aumentar a transparência dos processos.
Verbeeten (2011)	Reduzir custos; melhorar a economicidade, eficiência e a alocação de recursos; calcular custo dos produtos, serviços e outros objetos; subsidiar informação para planejamento, controle e avaliação de desempenho; formular estratégias, planos e orçamentos; formar preços e valores de estoque; preparar análises de privatização; legitimar as atividades da organização; satisfazer a legislação.
Honda (2011)	Avaliar ações; melhorar e avaliar a eficiência, eficácia, efetividade, qualidade e transparência; reduzir desperdícios; aprimorar os produtos e a gestão pública.
CFC (2011)	Mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos das entidades; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, comparar entidades; apoiar a tomada de decisões; apoiar o planejamento e o orçamento; apoiar programas de redução de custos e melhoria da qualidade dos gastos.
Cardoso, Aquino e Bitti (2011)	Comparar desempenho de bens, serviços, postos de operação; avaliar desempenho de equipes, decidir preços e taxas, elaborar proposta orçamentária, decidir a redução do nível de atividades contingenciadas, avaliar cláusulas de contratos da gestão e de metas.
Souza e Carvalho (2012)	Controle dos gastos pela sociedade; aumentar a transparência; subsidiar as decisões dos gestores; estudar a viabilidade econômica; avaliar a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.
Gosselin, Henri e Laurin (2015)	Mensurar o custo dos produtos/serviços; justificar o aumento de taxas; legitimar a existência da organização.
Lorenzato, Behr e Goularte (2016)	Apontar atrasos na legislação e na estrutura prática dos órgãos; organizar a vida dos servidores; identificar os gastos individuais; medir eficiência; aumentar a efetividade e a qualidade dos gastos.

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

É fato que o sistema de custos gera uma gama de informações, tanto ao controle social quanto ao processo de tomada de decisão. Tal ferramenta, se adequadamente implantada e integrada, auxilia a organização a tomar decisões mais econômicas e fundamentadas, além de permitir a definição de preços públicos e taxas, o controle do gasto público pela sociedade, a avaliação do desempenho dos programas, projetos, ações e gestores e a comparação entre os órgãos da administração pública.

2.3 Estudos relacionados

A contabilidade de custos aplicada ao setor público é tratada de uma variedade de trabalhos científicos, uma vez que tem uma crescente adesão pelas entidades. Entre os autores

podem-se citar Machado (2002), Remígio (2002), Verbeeten (2011), Honda (2011), Santos (2014), Gosselin, Henri e Laurin (2015) e Lovato (2015).

Primeiramente, destaca-se o trabalho realizado por Machado (2002) que propõe as diretrizes para a construção de um sistema de custos integrado conceitualmente e sistematicamente ao orçamento público e à contabilidade governamental, além de analisar o sistema de informação do Estado de São Paulo com vistas à sua implantação. Foi realizada uma pesquisa empírica de caráter exploratório com questionário e revisão bibliográfica, cujos resultados demonstraram a integração entre o sistema de informação do Estado de São Paulo, a contabilidade governamental e o sistema orçamentário, bem como a compreensão dos gestores sobre a importância do sistema de custos em sua tomada de decisão.

Em linha semelhante, mas focando na contabilidade de custos aplicada ao setor público em relação aos processos judiciais, a dissertação de mestrado elaborada por Remígio (2002), relaciona as despesas e as receitas dos tribunais. Esse estudo teve como objetivo de pesquisar a aplicabilidade de métodos de custeio ao serviço público e direcionar para a caracterização de um modelo destinado à produção de informações sobre os custos dos processos judiciais da Justiça Federal. Através de uma pesquisa exploratória, intervencionista, bibliográfica e documental, o autor concluiu que a receita auferida pelo judiciário cobre apenas 1,5% das suas despesas, assim como constatou que o custeio dos serviços torna possível a verificação de desperdícios e avaliar a relação entre custo e benefício das políticas públicas, o que diminui os custos e aumenta a eficiência e a eficácia.

Já a pesquisa realizada por Verbeeten (2011) buscou validar a afirmação de que os recentes desenvolvimentos no âmbito público aumentaram a demanda do uso da gestão de custos nas organizações do setor, e teve como procedimento uma *survey* realizada com os gestores financeiros nas organizações públicas da Holanda. Os principais resultados apontam que a concepção e uso de sistemas de gestão de custos diferem através das organizações e sugerem que as informações dos sistemas de gestão de custos são usadas mais para legitimar as atividades das organizações para os *stakeholders* externos do que para gerir as organizações, o que desafia a afirmação de que as informações gerenciais de custos tornaram-se importantes na gestão das organizações do setor público.

Na sequência, em 2011, Honda publicou um artigo para avaliar a influência do Sistema de Custos na tomada de decisão do gestor público a fim de aperfeiçoar a qualidade dos gastos públicos, onde revisou as principais teorias e postulados relacionados à eficiência dos recursos públicos, à demonstração da importância de um Sistema de Custos na Administração Pública e à exposição de casos práticos. A pesquisa de caráter descritiva e exploratória, com o meio de revisão bibliográfica, indicou a ausência de cultura gerencial de custos no setor público, entretanto, apontou que a imposição da legislação e a mudança de paradigma favorecem a criação de tais sistemas na busca qualitativa e quantitativa pela eficiência dos recursos (HONDA, 2011).

Por sua vez, Santos (2014) propôs diretrizes para implantação de Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público (SMAIC-SP), integrado aos princípios da Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, em especial a NBC TSP 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público. A metodologia aplicada foi a pesquisa dedutiva, com abordagem qualitativa e técnica de pesquisa bibliográfica. Sua pesquisa que aponta que a estrutura proposta do sistema pode auxiliar no processo de identificação dos custos dos serviços públicos, por objeto de custo, em atendimento aos princípios e normas de contabilidade aplicadas ao setor público; contribuir para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social e, por conseguinte, contribuir com as entidades públicas nos processos de implantação do SICSP.

Numa linha semelhante, Gosselin, Henri e Laurin (2015) avaliaram o impacto na perspectiva da consciência de custos com a reforma do setor público através da Nova Gestão Pública (NGP). Foi realizada uma pesquisa-ação onde foi analisada qual intensidade de pressão externa influencia a lógica institucional na qual as organizações do setor público gerem seus custos. O estudo apontou que, mesmo após a descentralização, as organizações do setor público parecem incapazes de mover a finalidade de custeamento de controle de despesas para gerência de custos, a menos que pressões externas motivem os gerentes a completar a reforma. A partir disso, percebeu-se uma maior possibilidade de sucesso da reforma do sistema quando as organizações sofrem fortes pressões, tanto com incentivo quanto com ameaças externas.

Por fim, salienta-se o estudo de Lovato (2015) que discutiu a percepção dos usuários sobre a importância do Sistema de Informações de Custos no Setor Público para a gestão e desenvolvimento municipal, através de questionário, analisado de forma univariada e com o auxílio do teste qui-quadrado e de análise bivariada. Ainda que o prazo legal de implantação tivesse terminado, grande parte dos respondentes ainda não havia concluído o processo, apesar do entendimento de que o SICSP contribui, significativamente, para a gestão e desenvolvimento do município. O sistema de custos possibilitaria, entre outros, apontar carência de pessoal qualificado tecnicamente para a implantação e utilização do SICSP e a insuficiência do quantitativo de pessoal em muitos dos casos pesquisados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O problema do presente estudo é abordado de forma qualitativa, sendo realizadas entrevistas com os funcionários. Richardson (1999) ressalta que a abordagem qualitativa pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis e classificar e compreender processos dinâmicos vividos por grupos sociais, visto que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado” (RAUPP; BEUREN, 2013, p.92).

Quanto aos objetivos, caracteriza-se como uma pesquisa descritiva. Gil (2009, p.28) destaca que as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Como procedimento técnico utiliza-se o estudo de caso, que “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado” (GIL, 2009, p.57). Tal estudo de caso foi possível pela triangulação de procedimentos, sendo: entrevista, observação *in loco* e análise documental.

O estudo foi realizado no Tribunal Regional da 4ª Região, em Porto Alegre, Rio Grande do Sul. Esse tribunal dispõe, na primeira instância, de 132 Varas do Trabalho e 10 Postos Avançados, localizados em 65 municípios, com jurisdição sobre uma ou mais cidades, que abrange todos os municípios gaúchos, enquanto na segunda instância dispõe de 48 desembargadores e 11 Turmas Julgadoras (TRT 4, 2016). Sendo que a coleta de dados foi realizada através de entrevista semiestruturada, realizada com os gestores e contadores do Tribunal, que serão os usuários, fornecedores e criadores do sistema. A partir da entrevista realizou-se uma análise qualitativa para relacionar as usabilidades, as motivações e as informações relevantes. O Quadro 2 apresenta o roteiro de entrevista com as perguntas realizadas aos gestores.

Quadro 2 – Roteiro de entrevistas

1 – Você concorda que há uma nova cultura na sociedade quanto à evidenciação pública de informações gerenciais de custos?
2 – Em sua opinião, para os órgãos controladores e para a sociedade civil em geral, a percepção do sistema de custos é em relação ao sistema em si ou ao uso das informações geradas?
3 – Em sua opinião, será importante implantar um sistema de custos no Tribunal? A informação gerada por tal sistema seria útil?
4 – No tribunal, a informação gerada pelo sistema de acumulação de custos seria utilizada para decisões gerenciais?
5 – Já ocorre algum tipo de controle de custos na entidade? De que forma?
6 – Pela NBC TA 16.11 a análise, avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade do gestor da entidade do setor público. No TRT qual seria o setor/cargo responsável?
7 – Em sua opinião, quais fatores dificultam a implantação do sistema de custos no TRT?
8 – No seu entender, qual seria a estratégia de implantação do sistema de custos?
9 – O Conselho Superior da Justiça do Trabalho criou um grupo para modelar o sistema de custos da Justiça do Trabalho. Tu acredita que este sistema deve ser padronizado, a fim de ter uma maior comparabilidade da informação, ou deve atender a especificidade de cada órgão, tendo diretrizes diferentes?
10 – Como o Sr. entende que o Sistema de custos, a ser implantado, deverá capturar informações dos demais sistemas das entidades do setor público? Com quais sistemas este será integrado?
11 – Em sua opinião, qual seria um bom modelo de alocação de custos indiretos? Qual seria o método de custeio utilizado e quais os principais centros de custos a entidade terá?
12 – Na NBC TA 16.11 a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil. Em sua opinião, quais seriam os principais conceitos e como devem ser apresentadas tais informações de custos?
13 – Você acredita que há disponibilidade orçamentária e previsão no Planejamento Estratégico do Órgão para implantar o sistema de custos?
14 – Você acredita que há interesse da administração para implantação do sistema? Por quê?
15 – O que vem sendo feito desde 2004 para viabilizar a implantação de um sistema de custos no TRT4?
16 – Quais os empecilhos encontrados, que mais postergaram essa implantação?
17 – O acórdão nº 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos. Quanto ao TRT, quando este será implantado?
18 – Quais informações o sistema deverá gerar para os usuários?

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são analisados os dados obtidos através de entrevistas e análise documental, evidenciando, primeiramente, as premissas do sistema de custos, as percepções dos agentes públicos com relação às informações necessárias, suas diretrizes principais para o TRT4, finalizando com as motivações e dificuldades para a implantação do sistema.

4.1 Sistema de custos da Justiça do Trabalho

O Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CSJT) começou a realizar estudos técnicos para desenvolver o Sistema de Custos da Justiça do Trabalho em 2013, através do ato nº 398, de 29 de outubro de 2013. O Sistema de Informação de Custos da Justiça do Trabalho teve sua primeira implantação no Tribunal Superior do Trabalho (TST), onde foi criado o SICTST e já está em funcionamento. O ano limite para implantação do sistema nos Regionais é 2020. O sistema foi estruturado em quatro fases, a fase preparatória, a modelagem, os projetos pilotos e o aperfeiçoamento e implantação, e encontra-se na quarta fase. Foram apontadas as seguintes premissas básicas do sistema:

- I. Foco no custo do processo julgado;
- II. Segregação dos custos da 1ª (Varas do Trabalho) e 2ª (TRTs) instâncias;
- III. Agregação de valor ao processo decisório, ao oferecendo relatórios gerenciais;
- IV. Utilização do método de Custeio Direto;

- V. Segregação dos custos indiretos sem rateio em centros de custos específicos;
- VI. Departamentalização em centro de custos específicos, agrupando as unidades administrativas das áreas meio e finalística;
- VII. Utilização de centros de custos cadastrados no SIAFI;
- VIII. Utilização da aba do CPR (Detacustos) para alocação dos custos identificados;
- IX. Geração de relatórios padronizados de custo a partir do SIC;
- X. Desenvolvimento do Sistema Unificado de Custos da JT;
- XI. Desenvolvimento de ferramentas de TI compatíveis ao SIC e adequadas;

No SICJT utiliza a ferramenta *Business Objects* (BO) da SAP, tendo um *Data Warehouse* (DW). O DW provê uma base de dados à parte, com o processo ETL (Extração, Transformação e *Load/Carga*), que extrai dados do sistema de origem, trata e carrega à base, o que permite visualizar os dados. As vantagens deste sistema são a preservação de histórico de dados, obtenção de dados de diversas origens, possibilidade de cruzamentos, tempo de execução baixo e possibilidade de geração de relatórios e consultas sem necessidade de conhecimento tecnológico avançado.

A IFAC (2010, p. 32, tradução nossa) aponta requerimentos funcionais, entre eles está “manter dados no sistema, armazenar dados em outros sistemas, extrair dados de outros sistemas e transferir dados para outros sistemas e gerar relatórios”, o que é possível com a ferramenta *DW*. Machado e Holanda (2010, p. 21) afirmam sobre o método de custeio direto que “por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos”, onde a análise do resultado e desempenho é o objetivo central do sistema. Os desafios apontados para a implantação do sistema são: (a) sensibilizar a administração, gestores e operadores; (b) disseminar a cultura de custos nos tribunais; (c) desenvolver solução de TI padronizada e compatível com o SIC; (d) criar a Setorial de Custos da Justiça do Trabalho; (e) criar estrutura de custos nos tribunais; (f) padronizar os sistemas estruturantes nos tribunais; (g) implantar um sistema de custos único para a Justiça do Trabalho; (h) treinar e capacitar os operadores do SIC; (i) incentivar o uso de informações de custos no processo decisório. A partir da visualização de tais desafios, observa-se que é necessário o envolvimento dos gestores dos tribunais para que o processo de implantação seja realizado em todos os regionais, com investimento de recursos humanos e monetários.

4.2 Análise da percepção dos agentes públicos quanto às necessidades de informações

A eficiência, eficácia e economicidade dos órgãos públicos têm sido cada vez mais exigidas pelos órgãos controladores (controle interno e externo) e pela sociedade, através do controle social. Honda (2011, p. 4) aponta que “a promoção da transparência governamental é condição necessária à modernização dos mecanismos de gestão governamental, à promoção de melhoria na qualidade dos gastos públicos e à consolidação da democracia” e que governos mais transparentes são melhores e mais eficientes e têm menor dispêndio de recursos e melhor funcionamento em decorrência da transparência (HONDA, 2011).

Os gestores acreditam que, pelo caráter extremamente técnico da prestação de contas, muitas vezes se tiram conclusões precipitadas sobre o gasto e o benefício gerado pelo governo, e que, ao incluir informações menos técnicas, ter-se-á mais interesse por parte do controle social sobre os gastos no setor público.

Atualmente a prestação de contas é muito técnica, apresenta diversas classificações orçamentárias e valores relativos à execução que não estão acessíveis a pessoas que não tenham um profundo conhecimento de orçamento público. Entendo que a dissociação do orçamento público e do patrimônio público trazidos pelas normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público irá propiciar um entendimento

melhor da prestação de contas para os órgãos de controle bem como para sociedade (entrevistado a).

O Entrevistado B aponta que os órgãos controladores e alguns setores da sociedade exigem informações cada vez mais detalhadas dos serviços e das despesas públicas, o que torna a inclusão de informações gerenciais de custos uma consequência natural deste processo. As informações geradas pelo sistema teriam um caráter menos técnico e possibilitariam uma melhor análise por parte dos usuários com menor capacidade técnica, além de criar informações mais fidedignas. Os relatórios gerados possibilitariam uma melhor análise dos resultados dos programas, ações e atividades e das decisões dos gestores.

4.3 Análise das diretrizes do sistema de custos a ser implantado no TRT4

O Entrevistado B acredita que o planejamento para implantação do sistema seguirá as mesmas fases do SICTST e que a mesma está bem estruturada. Ele também aponta que, por regra, a responsabilidade da mesma é do Presidente da entidade, a qual pode ser delegada ao Diretor-Geral, ao Secretário de Administração ou ao Coordenador de Contabilidade. O CFC (2011, p. 7) aponta as seguintes questões que devem ser consideradas no processo de implantação:

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC, 2011, p. 7).

O Entrevistado A acredita que tanto a implantação, quanto a análise, gestão e melhoria contínua do sistema deveriam ser responsabilidade da Coordenadoria de Contabilidade, representada pelo Coordenador de Contabilidade, que deve ser graduado em Ciências Contábeis e ter qualificação e conhecimento técnico necessário para gerar informações úteis. O CFC (2011, p. 9) afirma que “a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil”. Na norma é definido que o sistema de custos deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento e utilizar a mesma base conceitual, o que permite controlar o que foi orçado e o que foi executado (CFC, 2011).

Para permitir a comparabilidade das informações o sistema deve ser padronizado. Segundo o Entrevistado A, devido às similaridades entre os Tribunais a padronização será viável e permitirá que as informações geradas sejam harmônicas e consolidadas. Os gestores acreditam que o mesmo será integrado ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), ao Sistema e-Gestão e aos sistemas de Compras, Almoxarifado, Patrimônio e Folha de Pagamento, e alimentar-se-á com os dados dos mesmos.

Como o sistema tende a ser padronizado, e que haverá um controle centralizado sobre as informações, a responsabilidade pela consistência conceitual não será exclusivamente do contador da unidade, mas compartilhada com o responsável pela contabilidade do órgão setorial. Entendo que os sistemas atuais dos diversos Tribunais não estarão preparados para se comunicar com o sistema de Custos, exigindo que da implantação, também haja a padronização dos diversos sistemas estruturante, como da execução orçamentária e financeira, almoxarifado, patrimônio e folha de pagamento, permitindo a elaboração da mesma base conceitual para a efetiva integração ao sistema de Custos (ENTREVISTADO A).

A padronização do sistema de custos e dos sistemas integrados é necessária para que as informações sejam comparáveis. Apesar da padronização, há uma enorme disparidade entre as despesas correntes e de investimento dos órgãos, o que pode gerar discrepâncias na informação

final (ENTREVISTADO C). Souza e Carvalho (2012, p.15) afirmam que se tem “necessidade de investimentos em softwares e hardwares, sistemas específico de custos, e maior formação do pessoal técnico em contabilidade” para o sistema funcionar.

Beulke e Bertó (2005) defendem que as criações de centros de custos obedecem aos princípios de homogeneidade funcional (ter escopo homogêneo à sua função), locais físicos semelhantes e unidade de responsabilidade (equivalência entre o centro de custos e o organograma do órgão). Já Mauss e Souza (2008, p.67) entendem que o método de custeio ABC é mais vantajoso e salientam:

O ABC consegue um rastreamento racional de custos, identificando suas atividades geradoras, coletando para cada departamento ou centro de custos todos os custos que podem ser atribuídos a eles, independentemente de serem fixos ou variáveis. Dessa forma, pode ser considerado uma técnica de absorção de custos indiretos muito criteriosa, acurada e menos arbitrária que as técnicas do método por absorção tradicional (MAUSS E SOUZA, 2008, p.67).

Os centros de custos seriam divididos nas duas áreas do Tribunal, a Área Judiciária, composta pelo 1º e 2º Grau e a Área Administrativa, que realiza as atividades de apoio para a prestação dos serviços da Área Judiciária. O Entrevistado B defende a seguinte estruturação dos centros de custos:

Os centros de custos poderiam ser divididos nos seguintes grupos: (1) Unidades do 1º Grau (varas do trabalho);(2) Unidades do 2º grau (turmas do TRT); (3) Apoio Judiciário (secretarias, coordenadorias e seções);(4) Apoio Administrativo (secretarias, coordenadorias e seções); (5) Áreas autônomas (Escola Judicial).

Os entrevistados apontaram diferentes métodos de custeio, como o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio direto, enquanto o método utilizado no sistema já implantado no TST é o direto. O método de rateio utilizado para alocar os custos indiretos na área judiciária seria o número de processos julgados e na área administrativa e a quantidade de servidores lotados na seção (ENTREVISTADO A).

4.4 Motivações e dificuldades dos gestores e usuários para a implantação do sistema de custos no TRT4

Todos os gestores consideram importante a implantação do sistema no órgão, por diversas razões. Entretanto, em 2016 foi aprovada a Emenda Constitucional 95, que instituiu o Novo Regime Fiscal, que congelou por vinte exercícios financeiros as despesas primárias (BRASIL, 2016). Sem flexibilidade nos orçamentos futuros será necessária uma ferramenta que possibilite a apuração e futura análise de informações sobre o volume e cortes de gastos e possíveis áreas de investimento, o que auxilia a tomada de decisão dos gestores. Ao utilizar informações mais fidedignas e mais amplas, ter-se-ia mais transparência, melhor avaliação da eficiência e eficácias dos gastos públicos e melhoria dos serviços prestados.

Sem dúvida, um sistema de custos é importante na medida em que pode fornecer informações gerenciais úteis para o planejamento e tomada de decisões dos gestores do Tribunal. É uma ferramenta que permite avaliar se a alocação de recursos é adequada e compará-la ao longo do tempo. Com a aprovação da Emenda Constitucional 95/2016 que restringe por 20 anos o total da despesa dos órgãos públicos, ferramentas que permitam a economia e a racionalização dos recursos orçamentários ganham importância. Para os usuários externo, o sistema de custos pode ser útil para melhorar a avaliação e o controle da eficiência e eficácia dos gastos públicos. (ENTREVISTADO B).

O Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CSJT) incluiu no objetivo estratégico do período de 2015-2020 a premissa de “aperfeiçoar a gestão de custos”, referente à “utilização de mecanismos para alinhar as necessidades orçamentárias, de custeio, investimentos e pessoal ao aprimoramento da prestação jurisdicional, atendendo aos princípios constitucionais da administração pública. Envolve estabelecer uma cultura de redução do desperdício de recursos públicos” (TST, 2014). Tal objetivo foi absorvido pelo Plano Estratégico do TRT4, o que demonstra o interesse da melhor gestão dos custos, auxiliada pelo sistema.

A principal dificuldade para proceder à implantação do sistema é orçamentária e surgiu em 2016, com um acentuado corte na Justiça do Trabalho. Em 2017, com o congelamento do orçamento, persistiram as restrições e incertezas orçamentárias, o que fez com que o projeto não avançasse. O Entrevistado A acredita que a administração não tem pleno conhecimento dos benefícios e vantagens gerados pelo sistema, enquanto o Entrevistado C acredita que a falta de divulgação destas informações postergam o processo.

O Entrevistado C aponta que as pessoas têm aversão a novidades que os façam sair da sua zona de conforto e aumentar suas atividades, o que obrigaria a criação de uma unidade exclusiva para o gerenciamento de custos. As pessoas apresentaram resistência à implementação de sistemas de informação pela possibilidade de mudança do seu *status quo* e poder (Joia; Magalhães, 2009; Kim; Kankanhalli, 2009; Lapointe; Rivard, 2005).

Lapsley e Wright (2004, p. 18, tradução nossa) apontam que “inovações contábeis originaram principalmente no setor privado e que a adoção destas inovações pelas organizações do setor público é amplamente atribuída pela influência governamental”, cuja influência é exercida por lei, regulamentação ou pressão do governo. Gosselin, Henri e Laurin (2015, p. 18, tradução nossa) demonstram que “sem pressões externas e incentivos, organizações do setor público parecem ter dificuldades para coexistir com duas funções de custos, o controle de despesas e o gerenciamento de custos”.

4.5 Informações a constar no sistema de custos a ser implantado e os benefícios gerados pelo mesmo

O sistema deverá gerar o custo de cada processo julgado, segregado pelas instâncias (primeira e segunda), além de relatórios, que demonstram os custos relativos à mão de obra, depreciação de imóveis, aluguel de imóveis, energia elétrica, consumo de materiais do almoxarifado e despesas com serviços continuados, alocam-nos às Varas do Trabalho, Gabinetes, Secretarias, Dissídios, Presidência, Escola Judicial, e Área Administrativa. Tais informações devem permitir gerar ganhos de produtividade, verificar quais unidades trabalham fora do padrão, comparar as unidades internas e externas e apontar o custo médio do processo trabalhista, por unidade e pelos graus de jurisdição (ENTREVISTADO B).

A distribuição dos recursos entre o primeiro e segundo grau de jurisdição será uma das informações do sistema, visto a exigência do CNJ. Os relatórios permitirão a minimização e gerenciamento dos gastos públicos e apontará o custo para produzir os imóveis no local, o que permitirá a verificação da viabilidade da produção de imóveis e correta mensuração.

Alguns dos benefícios gerados pelo sistema são a comparabilidade das unidades organizacionais (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011; MACHADO; HOLANDA, 2010), aprimorar a gestão pública (Honda, 2011), evidenciar os custos dos produtos e serviços (VERBETEEN, 2011; CFC, 2011; GOSSELIN; HENRI; LAURIN, 2015) e formular orçamentos e planejamento (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011; CFC, 2011; IFAC, 2010; MACHADO; HOLANDA, 2010; VERBETEEN, 2011). Tal sistema gera informações que permitem alocações mais eficientes, melhora o desempenho e a qualidade dos gastos das organizações, cumpri com as exigências legais da eficiência, eficácia e efetividade (CFC, 2011; HONDA, 2011; LORENZATO; BEHR; GOULARTE, 2016; MACHADO; HOLANDA, 2010).

Evidencia-se o Quadro 4, que compara o sistema desenhado para a Justiça do Trabalho e o sistema desenhado para o TRT4 a partir das necessidades apontadas pelos gestores:

Quadro 4 – Comparação entre o Sistema de Custos da Justiça do Trabalho (SICJT) e do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (SICTRT4)

Quesito	SICJT	SICTRT4
Fases de implantação	Fase preparatória, modelagem, projetos pilotos e aperfeiçoamento e implantação.	Fase preparatória, modelagem, projetos pilotos, aperfeiçoamento e implantação.
Método de custeio	Custeio Direto.	Custeio Direto e ABC.
Alocação de custos indiretos	São alocados a um centro de custos separado.	Rateio com base no número de processos julgados (área judiciária) e com base na quantidade de pessoal (área administrativa).
Dificuldades de implantação	Sensibilizar da administração, gestores e operadores; disseminar a cultura de custos nos tribunais; desenvolver solução de TI padronizada e compatível com o SIC; criar a Setorial de Custos da Justiça do Trabalho; criar estrutura de custos nos tribunais, padronizar os sistemas estruturantes nos tribunais; implantar um sistema de custos único para a Justiça do Trabalho; treinar e capacitar os operadores do SIC; incentivar o uso de informações de custos no processo decisório.	Restrições e incertezas orçamentárias; falta de conhecimento dos benefícios e vantagens gerados pelo sistema; falta de divulgação do sistema; aversão a novidades; medo dos funcionários quanto ao aumento das suas atividades e fim da sua “zona de conforto”; falta de sistemas específicos.
Benefícios	Preservação de histórico de dados; obtenção de dados de diversas origens e possibilidade de cruzamentos; tempo de execução baixo e possibilidade de geração de relatórios; consultas sem necessidade de conhecimento tecnológico avançado.	Ganho de produtividade; comparação entre as unidades internas e externas; verificação dos padrões das unidades; maior transparência; melhor avaliação dos gestores públicos.
Informações geradas	Custo do processo julgado; segregação dos custos das 1ª (Varas do Trabalho) e 2ª (TRTs) instâncias; relatórios padronizados.	Custo do processo julgado pelas instâncias; relatórios demonstrando custos relativos à mão de obra, depreciação de imóveis, aluguel de imóveis, energia elétrica, consumo de materiais do almoxarifado e despesas com serviços continuados; informações sobre as unidades internas e seus padrões; custo para produção de imóveis; informações confiáveis.
Centros de custos	Departamentalização em centros de custos específicos, agrupando as unidades administrativas das áreas meio e finalísticas.	Unidades do 1º Grau (Varas do Trabalho); Unidades do 2º Grau (turmas do TRT); Apoio Judiciário (secretarias, coordenadorias e seções); Apoio Administrativo (secretarias, coordenadorias e seções); Áreas Autônomas (Escola Judicial).

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

É possível verificar as diferenças entre os sistemas, tendo em vista que o SICJT foi pensado para todos os órgãos da Justiça do Trabalho, enquanto o sistema que está sendo projetado pelos gestores do TRT4 procura atender às especificidades da entidade. Para que o sistema possa ser padronizado, serão necessários investimentos em ferramentas de TI específicos e a padronização das áreas judiciárias e administrativa de todos os órgãos, sendo a principal dificuldade, pelas diferenças orçamentárias e de recursos humanos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou demonstrar os desafios para a implantação do sistema de custos no TRT4 a partir das diretrizes do SICTJ. Para o levantamento de tais diretrizes, foi realizada uma pesquisa documental e, na sequência do estudo, foram realizadas entrevistas com os gestores do TRT4.

Assim, observou-se que em relação ao SICJT, o método de custeio indicado é o Custeio Direto, com departamentalização de centros de custos específicos. Agrupam-se as unidades administrativas das áreas meio e fim, com seus Custos Indiretos alocados a um centro de custos separado. Quanto às dificuldades encontradas para a implantação do sistema evidencia-se a sensibilização da administração dos Regionais, a criação e implantação de um Sistema de Custos único para a Justiça do Trabalho, junto com soluções de TI padronizadas e compatíveis com o SIC, o treinamento e capacitação dos operadores do sistema e o incentivo do uso das informações originadas pelo mesmo. No que se refere aos benefícios gerados salientam-se a preservação de dados históricos, através do *DW*, a obtenção e cruzamento de dados de diversas origens, o tempo de execução baixo, a geração de relatórios e a facilidade de uso do sistema. O sistema deverá gerar relatórios padronizados e os custos dos processos julgados das 1ª e 2ª instâncias. O SICJT e SICTRT4 devem ter quatro fases de implantação, a fase preparatória, a modelagem, os projetos pilotos e o aperfeiçoamento e implantação.

Já quando estudado o SICTRT4, verificou-se que os gestores entendem como mais adequado o uso dos Métodos de Custeio Direto ou ABC, com cinco centros de custos, as unidades do 1º Grau, as unidades do 2º Grau, o Apoio Judiciário, o Apoio Administrativo e as Áreas Autônomas. Os custos indiretos seriam rateados na área judiciária com base no número de processos julgados e na área administrativa pela quantidade de pessoal e o sistema geraria ganhos de produtividade, maior transparência e avaliação dos gestores públicos, assim como a possibilitaria a comparação entre unidades internas e externas.

Além disso, verificou-se que dentre as dificuldades para a implantação no TRT4 estão questões orçamentárias, a falta de conhecimento e divulgação do sistema pela administração, aversão às mudanças pelos funcionários e falta de sistemas específicos. Entretanto, os gestores entendem que o sistema deverá gerar informações confiáveis, relatórios demonstrando custos relativos à mão de obra, depreciação de imóveis, aluguel de imóveis, energia elétrica, consumo de materiais do almoxarifado e despesas com serviços continuados, informações sobre as unidades internas e seus padrões e o custo para produção de imóveis no órgão, bem como o custo do processo julgado pelas instâncias (1ª e 2ª).

Desse modo, com a iminente implantação do SICTRT4, este trabalho possibilita aos gestores e administradores desse órgão a visualização das necessidades relativas ao sistema e suas especificidades em relação ao SICJT, a fim de realizarem futuras melhorias. As limitações do estudo se referem ao número restrito de gestores do órgão que responderam a entrevista e a realização do trabalho em apenas um dos Tribunais Regionais.

É recomendado que, depois de implantado o sistema de custos em todos os órgãos da Justiça do Trabalho, seja realizado um estudo apontando as diferenças entre o sistema desenhado inicialmente e a realidade diária do mesmo. Esta comparação permitiria apontar os benefícios gerados pelo SICJT, suas dificuldades de implantação, as informações geradas, o método de custeio utilizado e seus centros de custos. Também evidenciaria a utilização das informações do sistema para o processo decisório ou para majorar a transparência das entidades.

REFERÊNCIAS

AL-OMIRI, M; DRURY, C. A survey of factors influencing the choice of product costing system in UK organizations. **Journal of Management Accounting Research**, v. 18, n. 4, p. 399-424, mar.2007.

- BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.
- BEULKE, R; BERTÓ, D. J. Custos na administração pública. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul-CRC/RS*, Porto Alegre, p.27-34, ago. 2005.
- BRIERLEY, J. A. Toward an Understanding of the Sophistication of Product Costing Systems. *Journal of Management Accounting Research*, v. 20, n. 1, p. 61-78, dez. 2008.
- CARDOSO, R. L; AQUINO, A. C. B. de; BITTI, E. J. da S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, v. 45, n.5, p.1565-586, set./out. 2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n. 1.366/2011**, de 02 de dezembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.doc>. Acesso em: 01 mar. 2017.
- DRURY, C; TAYLES, M. Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *The British Accounting Review*, v. 37, n. 1, p.47-84, mar. 2005.
- GEIGER, D. R; ITTNER, C. D. The influence of funding source and legislative requirements government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, v. 21, n. 6, p. 549-567, ago. 1996.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GOSSELIN, M; HENRI, J. -F; LAURIN, C. Costing governmental services in a reformed environment: Unreachable goal or unfinished business? *Canadian Public Administration*, v. 58, n. 3, p. 384-405, set. 2015.
- HONDA, A. B. B. Influência do Sistema de Custos na qualidade do gasto público. *Caderno de Finanças Públicas*, n. 11, p. 187-208, dez. 2011.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Perspective on cost accounting for government: international public sector study**. New York: IFAC, 2000. Disponível em: <http://www.fasab.gov/pdf/files/ifac_perspectives.pdf> Acesso em: 13 jan. 2017.
- JOIA, L. A; MAGALHÃES, C. Evidências empíricas da resistência à implantação de prescrição eletrônica: uma análise explano-exploratória. *RAC-Eletrônica*, v. 3, n. 1, p. 81-104, 2009.
- KIM, H; KANKANHALLI, A. Investigating user resistance to information systems implementation: a status quo bias perspective. *MIS Quarterly*, v. 33, n. 3, p. 567-582, 2009.
- LAPOINTE, L; RIVARD, S. A multilevel model of resistance to information technology implementation. *MIS Quarterly*, v. 29, n. 3, p. 461-491, 2005.
- LAPSLEY, I; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, n. 3, p. 355-374, set. 2004.
- LORENZATO, N. T; BEHR, A; GOULARTE, J. L. L. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *Revista ConTexto*, v.16, n. 32, p.126-141, jan./abr. 2016.

LOVATO, E. L. **Sistema de Informações de Custos no Setor Público**: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão e desenvolvimento municipal. 2015. 138f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 221f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p.791-820, jul/ago. 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, C. V; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76-97.

REIS, H. da C; MACHADO JR, J. T. **A Lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal**. 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

REMÍGIO, H. G. **Custos no serviço público** - um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais. 2002. 154 f. Dissertação (Mestrado em contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. UnB, UFPB, UFPE E UFRN, Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_009.pdf>. Acesso em: 07 jan. 2017.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHOUTE, M; BUDDING, T. Stakeholders' Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government. **Financial Accountability & Management**, v.33, n. 1, p. 77-101, fev. 2017.

SANTOS, E. F. dos. **Subsistema de mensuração e acumulação de custos no Setor Público**: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11. 2014. 139f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças, FUCAPE, Vitória, 2014.

SOUZA, M. A. de; CARVALHO, M. P. **Implantação de sistemas de custos no setor público**: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC. In: Congresso Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 6.2012, Florianópolis. Anais eletrônicos.

TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 4ª REGIÃO - TRT4. **Justiça do Trabalho**, Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://www.trt4.jus.br/portal/portal/trt4/institucional/justicaTrabalho>>. Acesso em: 23 jun. 2016.

VERBEETEN, F. H. M. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 23 ago. 2011.

O CUSTO DE ATLETAS NO FUTEBOL: UM ESTUDO DA EVIDENCIAÇÃO ADOTADA PELOS QUATROS PRIMEIROS CLUBES COLOCADOS DO CAMPEONATO BRASILEIRO DE 2016 QUE CLASSIFICARAM PARA LIBERTADORES DE 2017

Cristiano Moreira da Silva

Mestre em Economia de Empresas, FEAD/MG
cristianomoreirasilva@hotmail.com

Victor Hugo Pereira

Mestrando em Ciências Contábeis, UFMG
victorhpra@yahoo.com.br

João Paulo de Assis Valadares

Mestrando em Ciências Contábeis, UFMG
joapaulovaladares@yahoo.com

João Estevão Barbosa Neto

Doutor em Ciências Contábeis, USP
Professor Adjunto UFMG
joaoestevoabarbosaneto@gmail.com

RESUMO

Atualmente, o futebol é uma das principais atividades do segmento esportivo e de entretenimento. Esse segmento tem sido objeto de órgãos reguladores que visam estruturar e padronizar determinados procedimentos a serem adotados dentro da estrutura dos clubes, com o intuito de ampliar a qualidade e a eficiência das práticas adotadas internamente. Nesse contexto, o reconhecimento e a evidenciação dos custos de seu principal ativo – o atleta – tornaram-se fatores de grande relevância. Desse modo, este estudo buscou verificar quais são os critérios adotados pelos quatro primeiros clubes colocados no campeonato brasileiro de 2016 que se classificaram para a Copa Libertadores da América de 2017 – Palmeiras, Santos, Flamengo e Atlético Mineiro – quanto à realização e mensuração desse custo. O objetivo geral foi responder à seguinte inquietação: Quais são as práticas adotadas pelos quatro primeiros colocados do campeonato brasileiro de 2016 que se classificaram para a Copa Libertadores de 2017? Através de pesquisa documental, com abordagem predominantemente quantitativa norteada pelos critérios emanados pela Resolução CFC nº 1.429, concluiu-se que nenhum desses clubes adotou os critérios explícitos na referida Resolução, o que pode comprometer a análise dos usuários desse tipo de informação presente nas demonstrações financeiras dos referidos clubes.

Palavras-chave: Custos de atletas; Futebol; CFC e Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

O cenário brasileiro está em processo evolutivo no que se refere às organizações desportivas ou empresas esportivas em geral, sobretudo se comparado aos anos anteriores à década de 1990, quando um pequeno número de instruções e leis regulamentava esse setor. É importante ressaltar que o Brasil se caracteriza por inúmeras manifestações culturais oriundas de sua diversidade social.

Porém, grande parte dos brasileiros, quando questionada sobre uma modalidade esportiva, inevitavelmente e de forma unânime, menciona o futebol em primeiro lugar.

Atualmente, essa prática desportiva é realizada em quase todo o planeta, sendo considerado o esporte mais globalizado, gerador de riqueza para seus praticantes e de alegria seus diversos torcedores em todo o mundo.

Nesse sentido, é necessário que os clubes de futebol adotem políticas que visem a dar maior transparência às suas transações, pois, em um mercado altamente competitivo, a qualidade e a relevância das informações fornecidas são de grande importância para os usuários que irão utilizá-las nas suas tomadas de decisão. Conforme Iudicibus (2004), o *disclosure* garante informações diferenciadas para vários tipos de usuários.

Dantas, Zendersky e Niyama (2005), por sua vez, afirmam que somente oferecer informações não é o suficiente, devendo-se ter como premissas a clareza, a qualidade e a oportunidade ao oferecê-las. Yamamoto (2006) amplia a definição ao destacar que o *disclosure* pode surgir de forma voluntária pelo desejo e políticas internas da empresa ou, de outra forma, pode ocorrer por causa de alguma imposição de um órgão regulamentador do setor ou por uma imposição governamental. Em um segmento cujo principal instrumento para geração de riquezas é o atleta, conhecer seu custo se torna de grande relevância.

Desse modo, faz-se importante a utilização de uma Contabilidade de Custos, a saber, uma parte da Contabilidade que fundamenta, de forma teórico-doutrinária, as técnicas, os métodos e os procedimentos usados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que acontecem no ciclo operacional interno das entidades, com alcance à correta determinação dos agregados de valores, a bens ou serviços produzidos e às funções desempenhadas na entidade durante um período de tempo determinado (KOLIVER, 2010).

No que diz respeito à função administrativa de controle, a função da Contabilidade de Custos é fornecer informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões e, em seguida, acompanhar o efetivamente acontecido com os valores previstos (VICECONTI; NEVES, 2013). Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), a Contabilidade de Custos fornece informações tanto para a Contabilidade Financeira quanto para a Gerencial, medindo e relatando dados financeiros e não financeiros relacionados ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma empresa.

Nesse contexto, a análise dos valores desembolsados na formação dos atletas é de grande importância para os clubes brasileiros. Isso exposto, o objetivo geral deste artigo é responder ao seguinte questionamento: Quais são as práticas adotadas pelos quatro primeiros colocados do Campeonato Brasileiro de 2016 que se classificaram para a Copa Libertadores da América de 2017 para realizar a mensuração dos custos de seus atletas?

Para responder a essa indagação, faz-se necessário proceder ao reconhecimento desse ativo nas demonstrações contábeis dos clubes e, para tanto, é essencial que estas sejam eficientes e capazes de demonstrar, de forma clara e objetiva, o critério adotado para evidenciar o ativo intangível.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Ativo intangível atleta aplicado ao setor futebolístico

As empresas em geral dispõem de recursos ou assumem obrigações provenientes da aquisição, desenvolvimento, manutenção ou aprimoramento de recursos intangíveis, que pode ser definido como um ativo monetário identificável sem substância física, alguns exemplos de ativo que se enquadra nessa categoria são: *softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes, cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores entre outros (CPC 04 (R1), 2010)

No contexto brasileiro a contabilidade vem sofrendo significativas alterações provenientes da adoção dos IFRS a que foram incentivadas a partir da promulgação das leis nº:

11.638/2007 e nº: 11.941/2009 (LEITE; PINHEIRO, 2014).

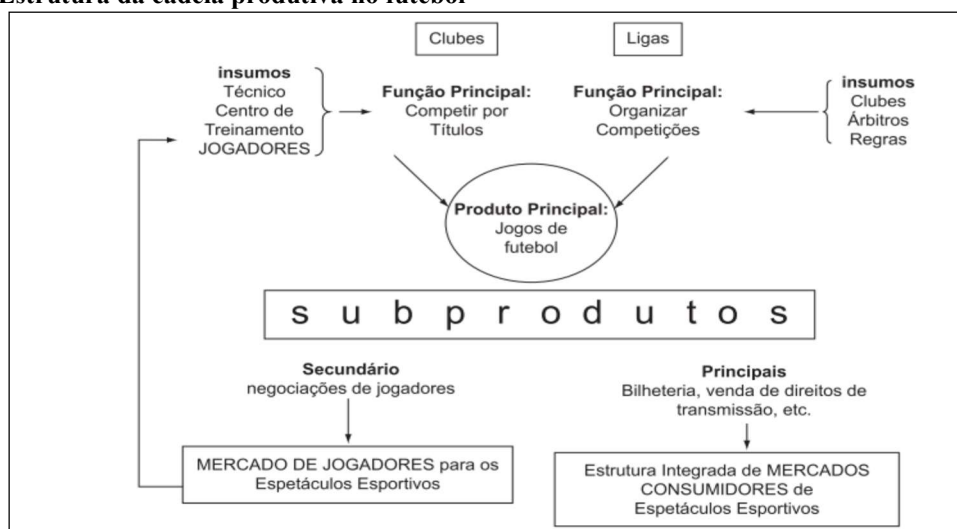
Devido à adoção as normas internacionais a lei 11.638/2007 visando dar uma maior transparência as demonstrações financeiras das organizações brasileiras inseriu um grupo de contas a onde deveria ser evidenciada a modalidade do ativo intangível. Dada a crescente importância dos ativos intangíveis, o seu gerenciamento se torna imprescindível para assegurar a continuidade da empresa (MAIA; CARDOSO; PONTE, 2013).

Essa evidenciação deverá ser realizada mediante o atendimento a dois critérios o primeiro é comprovar que o ativo pode ser separável, ou seja, pode ser separado da entidade é vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso ou entidade, o outro critério é resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferidos ou separáveis da entidade ou de outros direitos de obrigações (CPC 04 (R1), 2010).

A década de 90 presenciou uma série de modificações na administração do futebol, provenientes de contratos de estabelecimento de contratos de parceria entre clubes e empresas para a gestão dos clubes. Estas modificações foram motivadas por certas percepções sobre o potencial do futebol como negócio, dentro de uma racionalidade que chamamos de econômica (LEONCINI; DA SILVA, 2005)

Leoncini e Silva (2005), define em seu estudo a cadeia produtiva deste segmento conforme o modelo apresentado na figura a seguir.

Figura 1: Estrutura da cadeia produtiva no futebol



Fonte: Leoncini e Silva (2005)

Hendriksen e Van Breda (1999) mencionam que os ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros. O entendimento desses autores faz-se coerente, visto que, para uma empresa, bens e direitos representam a possibilidade de realização futura de atividades relacionadas à sua atividade comercial. Esses ativos são estratificados na demonstração contábil conforme a sua mensuração financeira e sua constituição. Dentre as possibilidades, é importante diferenciar o ativo tangível do ativo intangível, uma vez que este último é objeto desta pesquisa.

No contexto dos controles contábeis em clubes desportivos, o atleta pode ser reconhecido como um ativo intangível, pelo fato de proporcionar ao clube os ganhos provenientes das conquistas esportivas que irão contribuir para o aumento da arrecadação de receitas (DANTAS; SILVA; BOENTE, 2011).

Para Hendriksen e Van Breda (1999), os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da teoria da contabilidade, em parte, em virtude das dificuldades de sua definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da

estimação de sua vida útil.

Visando preencher essa lacuna e nortear os profissionais da área contábil sobre como lidar com tais dificuldades de mensuração, foi elaborada a Resolução nº 1.429 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovou a ITG 2003, a qual passou a vigorar a partir do ano de 2013. Dentre as normas dessa resolução, destaca-se aquela em que os custos desembolsados na formação dos atletas devem ser reconhecidos como ativo intangível. Antes dessa Resolução, tais custos teriam de ser reconhecidos no ativo imobilizado, conforme Resolução nº 1.005.

Portanto, como critério para avaliação da evidenciação dos custos dos atletas nas demonstrações dos clubes, será adotado neste estudo o conceito estabelecido pela ITG 2003. Para Cruz (2010), os recursos humanos são os principais ativos, é sem dúvida, oportuno, sobretudo nos clubes cuja finalidade é a participação em competições desportivas de caráter profissional e que necessitam de dispor de um conjunto de jogadores adequado ao desenvolvimento de sua atividade.

Estes são os principais agentes, os elementos imprescindíveis à realização dos eventos desportivos. Segundo o autor o jogador de futebol preenche todos os pré-requisitos necessários dispostos no CPC 04, para ser classificado como um ativo intangível conforme descrito no Quadro a seguir.

Quadro 1: Jogador de futebol classificado como ativo intangível segundo CPC 04

CPC 04	Justificativa
Recurso econômico controlado	A natureza dos contratos de trabalho celebrada entre jogadores e clubes tem, pois, características particulares dado que o contrato celebra- do entre as partes pode ser entendido como uma forma particular de controle do clube sobre os benefícios produzidos pelo recurso humano, visto que durante o período de contrato o jogador apenas presta serviços de natureza desportiva ao clube ao qual está vinculado.
Resultado de acontecimentos passados	No caso de o jogador ser formado no próprio clube, também pode verificar-se a existência de acontecimento passado. A formação obriga que um clube incorra em gastos indispensáveis à formação do jogador, como, por exemplo, os relacionados com as observações efetuadas, com o treino e com os treinadores. Também o elemento “em resultado de acontecimentos passados”, integrante do conceito de ativo, é cumprido.
Benefícios econômicos futuros	A contribuição dos jogadores para o bom desempenho da equipa vai permitir o aumento dos fluxos de caixa do clube e dos correspondentes rendimentos. Quanto melhor o desempenho, maior a probabilidade de as receitas aumentarem, nomeadamente as de bilheteira, direitos televisivos, publicidade, merchandising, prêmios monetários recebidos de instituições que organizam as competições em que participam. Acresce ainda, as que poderão ser obtidas pela alienação dos direitos desportivos sobre os jogadores antes do termo do contrato, ou, caso este já tenha expirado, se houver lugar a compensação por formação. Portanto, o direito desportivo sobre o jogador, e em particular o formado internamente, contribui para que fluam para o clube benefícios econômicos. Concluímos deste modo, que o direito desportivo sobre o jogador satisfaz o conceito de ativo.

Fonte: Elaborado pelos autores com base no estudo de Cruz (2010)

2.2 Reconhecimento de custo

Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com que a organização tem de arcar para alcançar seus objetivos. Já Martins (2009) conceitua custo de forma mais operacional, considerando-o como o montante empregado na produção de bens ou serviços e reconhecido contabilmente no ato de sua utilização. Os dados originados dos sistemas de custeio são de importância para a avaliação dos processos produtivos, pois desempenham importante papel nas decisões gerenciais (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Assim, os custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (processos, produtos, clientes, etc.). Também são considerados custos diretos, para Bornia (2010), a mão de obra direta e a matéria-prima. Por outro lado, custos

indiretos não apresentam condições de uma medida prática, e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de modo estimado sendo que, muitas vezes, é arbitrário com relação aos produtos (MARTINS, 2009).

Exemplos disso são os alugueis, a supervisão, as chefias, etc. De maneira sucinta, Viceconti e Neves (2013) conceituam custos indiretos como aqueles que dependem de cálculos, de rateios ou de estimativas para serem apropriados em diferentes produtos. São, portanto, custos que só são apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro empregado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio. São exemplos, conforme o autor, a depreciação de equipamentos da fábrica (quando estes são utilizados na fabricação de mais de um produto), os gastos com limpeza da fábrica, os salários dos chefes de supervisão de equipes de produção, o aluguel da fábrica e a energia elétrica, que não podem ser associados aos produtos.

Além dos custos diretos e indiretos, existem os custos fixos e os custos variáveis. Os custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com base nas alterações no volume de produção, como, por exemplo, o salário do gerente (BORNIA, 2010). Os custos fixos correspondem a outra classificação de custos, em que se incluem os custos necessários para manter a estrutura de uma empresa para realizar suas operações (MEGLIORINI, 2001). De acordo com Koliver, os “custos fixos são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade instalada da entidade” (KOLIVER, 2010, p. 67).

Em contrapartida, os custos variáveis, conforme Bornia (2010) estão profundamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o avanço do nível de atividade da empresa. Assim, custos com matéria-prima podem ser classificados como custos variáveis. Segundo Megliorini (2001), os custos variáveis podem ser classificados como aqueles decorrentes das atividades de produção e que oscilam (variam) quando há aumento ou redução no nível de produção. Os custos variáveis também são classificados por Wernke (2005) como gastos proporcionalmente relacionados com o volume de produção, de modo que, quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período.

2.3 Estudos anteriores sobre o tema

Alguns estudos recentes que tratam do tema se destaca o de Marquette et (2017), intitulado “Conhecendo o Comportamento de Torcedores em Relação ao Amor à Marca de Clubes de Futebol”, a pesquisa uniu as temáticas do amor à marca e da gestão esportiva, tendo por objetivos identificar a relação do amor à marca com seus constructos antecedentes (auto expressão, satisfação com o desempenho e satisfação com o relacionamento) e consequentes (lealdade comportamental, lealdade atitudinal e boca a boca positivo) e verificar se o time de futebol é fator moderador nas relações.

Através de uma pesquisa quantitativa com 270 torcedores de grandes times rivais do futebol: Sport Club Internacional e Grêmio Futebol Portoalegrense. Os resultados foram analisados por meio de Modelagem de Equações Estruturais. Identificou-se que o time de futebol é um fator moderador das relações propostas. O estudo comprovou que a gestão esportiva deve ser personalizada, pois cada time representa algo diferente para seus torcedores, ou seja, os gestores de marketing esportivo necessitam primeiro, saber qual a imagem que o time transmite e quais os principais sentimentos envolvidos.

Outro estudo atual é de Couto (2017) no seu estudo, mediante o estudo de caso do Sport Club Corinthians Paulista, buscou compreender em profundidade a natureza dos processos de oligarquização, identificando os fatores-chave do ciclo, ou seja, a constituição, consolidação e declínio de um predomínio oligárquico. Mais do que um estudo sobre a temática particular das entidades esportivas, o estudo de caso buscou contribuir à tradicional discussão sobre a oligarquização de entidades associativas, tendo como base teórica as pesquisas sobre

oligarquização produzidas na senda aberta por Robert Michels.

Por fim o estudo de Cunha, Santos e Haveroth (2017), a pesquisa teve por objetivo evidenciar os fatores contábeis explicativos da política de estrutura de capital dos clubes de futebol brasileiros. O estudo foi descritivo, documental e quantitativo. Foram analisados 35 clubes de futebol, sendo 20 da série A, 11 da série B e 4 da série C com as demonstrações contábeis de 2015 publicadas. A análise dos dados foi realizada por meio de análise descritiva, correlação de Pearson e análise de regressão múltipla por meio do Software SPSS® versão 22.0.

Os resultados encontrados neste estudo apontaram que o tamanho e a rentabilidade do ativo total influenciam de forma negativa o endividamento dos clubes de futebol, enquanto a tangibilidade o influencia de forma positiva, confirmando essas hipóteses. Ao contrário, a liquidez e o intangível não foram considerados estatisticamente significantes, ou seja, não influenciam de forma significativa e negativa o endividamento dos clubes de futebol brasileiros das séries A, B e C pesquisados, refutando para esses casos as hipóteses levantadas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

As pesquisas acadêmicas classificam-se quanto aos objetivos, à abordagem do problema e aos procedimentos (MALHOTRA, 2006). Dessa forma, quanto aos objetivos pretendidos, esta pesquisa se classifica como descritiva, bibliográfica e documental.

A pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinadas populações ou fenômenos (GIL, 2008). Nesse caso, este estudo analisou e descreveu o reconhecimento do atleta em formação nas demonstrações de clubes de futebol, buscando investigar se as entidades divulgaram os critérios adotados para o devido reconhecimento desse tipo de ativo.

Esta pesquisa também é bibliográfica e documental, uma vez que se fez uso de vários autores para a fundamentação teórica, além dos balanços de conhecimento público dos clubes analisados. A diferença entre ambas as categorias está na natureza das fontes, pois a pesquisa documental se vale de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa (GIL, 2008).

Quanto à abordagem do problema, este estudo se é predominantemente quantitativo, pois foram utilizados métodos estatísticos e análise descritiva para atingir os resultados desejados. Esse método tem como característica a aplicação da quantificação tanto no momento da coleta quanto no tratamento dos dados, com a utilização de técnicas estatísticas (RICHARDSON, 1989).

Quanto aos procedimentos, à coleta de dados se efetivou por meio da análise das demonstrações contábeis, suas notas explicativas e seus relatórios de administração das entidades para verificar se os critérios explicitados na ITG 2003 foram empregados pelos clubes. Nesse contexto, avaliou as respostas aos seguintes questionamentos sobre o futebol profissional:

- 1) Os atletas foram evidenciados como ativo intangível?
- 2) Esses atletas foram contabilizados pelo custo histórico?
- 3) Foi reconhecida a amortização desse tipo de ativo?
- 4) Foi apresentado aos usuários da informação o número de atletas profissionais que compõem o plantel?

Além dessas questões, buscou evidências para os seguintes questionamentos no estudo dos atletas formados internamente:

- 1) Os atletas foram evidenciados como ativo intangível?
- 2) Conforme a ITG 2003, os atletas dispensados no período foram reconhecidos como despesas?

- 3) Foram explicitados os atletas formados e reconhecidos como profissionais?
- 4) Foi reconhecida a amortização desse tipo de ativo?
- 5) Foram estratificados os gastos em cada categoria de formação (infantil, juvenil e júnior)?

A resposta para cada pergunta foi atribuída utilizando-se linguagem binária, em que 0 (zero) corresponde à resposta negativa, e 1 (um) à resposta positiva. Assim, cada clube pode atingir entre 0 e 9, tendo em vista que temos 9 perguntas a serem respondidas.

Quanto ao tratamento de dados, a amostra foi selecionada de maneira não probabilística acidental, por terem sido selecionados todos os clubes que se enquadravam no critério estabelecido, ou seja, ser um dos quatro primeiros colocados do Campeonato Brasileiro 2016. O Quadro 2 a seguir apresenta a amostra do estudo.

Quadro 2: Classificados para a Copa Libertadores 2017

Sociedade Esportiva Palmeiras
Santos Futebol Clube
Clube de Regatas do Flamengo
Clube Atlético Mineiro

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os quatro clubes analisados apresentaram características bem específicas, as quais serão apresentadas no tópico a seguir.

4.1 Caracterização dos clubes

A Sociedade Esportiva Palmeiras (SEP), com sede social, administrativa e foro jurídico na cidade de São Paulo, estado de São Paulo, foi fundada com o nome de Sociedade Esportiva Palestra Itália, em 26 de agosto de 1914,. Seu nome foi alterado para Sociedade Esportiva Palestra de São Paulo, e mantida com o nome atual, conforme ata da sessão de 19 de outubro de 1942. Trata-se de uma entidade civil de caráter desportivo, com personalidade jurídica de direito privado, sem fins econômicos lucrativos, constituída na forma da lei, mediante o exercício de livre associação.

A sua finalidade é promover, difundir e aperfeiçoar a prática da educação física, de desportos em geral, formais e não formais, bem como promover as culturas morais, artísticas, cívicas, sociais, recreativas e educacionais dos associados que a compõem, além de todas as atividades complementares inerentes ao alcance dos objetivos sociais, podendo, ainda, participar de outras sociedades, como quotista ou acionista, mediante a aprovação do seu Conselho Deliberativo (C.D.).

O Santos Futebol Clube, popularmente conhecido como Santos, é um clube poliesportivo brasileiro sediado na cidade litorânea de Santos, estado de São Paulo. Fundado em 14 de abril de 1912, tem como objetos sociais: i) a prática do desporto profissional e amador em todas as suas modalidades, como forma participativa de promover recreação em prestação de serviços, em benefício da comunidade e, ainda, ensino para futuros talentos, referenciando aos princípios do desenvolvimento do espírito e práticas esportivas; e ii) o desenvolvimento de atividades de lazer e entretenimento de caráter desportivo, cultural, social e cívico.

O Clube de Regatas do Flamengo, atualmente denominado Flamengo, foi fundado em 15 de novembro de 1895, na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, onde tem sede e foro. Trata-se de uma associação civil, sem fins lucrativos, de utilidade pública, caracterizado como entidade de prática desportiva, constituído por prazo indeterminado, com personalidade jurídica distinta da de seus associados.

O Flamengo tem como objetivos promover, incentivar e desenvolver a prática do remo e do futebol, como prioridade; o exercício da educação física e dos demais desportos de prática formal ou não, na conformidade da legislação vigente; a formação de atletas olímpicos e paraolímpicos em instalações adequadas para tanto. Além disso, oferece oportunidades de ensino e apoio psicológico, médico e odontológico que permitam o desenvolvimento pessoal e acadêmico dos atletas de base, de modo a viabilizar sustento digno aos que não atingirem a condição de atletas profissionais, bem como a realização de reuniões de caráter desportivo, social, cívico, recreativo, assistencial, educacional e filantrópico.

O Clube Atlético Mineiro é uma sociedade civil sem fins lucrativos, fundada em 25 de março de 1908, com sede e foro na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, constituída por tempo indeterminado, tendo por objetivos promover atividades esportivas, sociais, recreativas, culturais e cívicas, bem como incentivar, por si e/ou em convênio, o desenvolvimento da educação física pela prática do desporto, em quaisquer de suas modalidades, e a prática de todos os esportes amadores, notadamente os olímpicos, além do futebol profissional, nos termos da legislação pertinente em vigor.

4.2 Coleta e análise dos resultados

Por ocasião da apuração dos dados, inicialmente, buscou-se, nas páginas eletrônicas dos clubes, as demonstrações financeiras dos exercícios de 2014 e 2015, obtendo-se a seguinte amostra:

Quadro 3: Demonstrações obtidas dos exercícios de 2014 e 2015

Clubes	Demonstrações obtidas
Sociedade Esportiva Palmeiras	Sim
Santos Futebol Clube	Sim
Clube de Regatas do Flamengo	Sim
Clube Atlético Mineiro	Sim

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

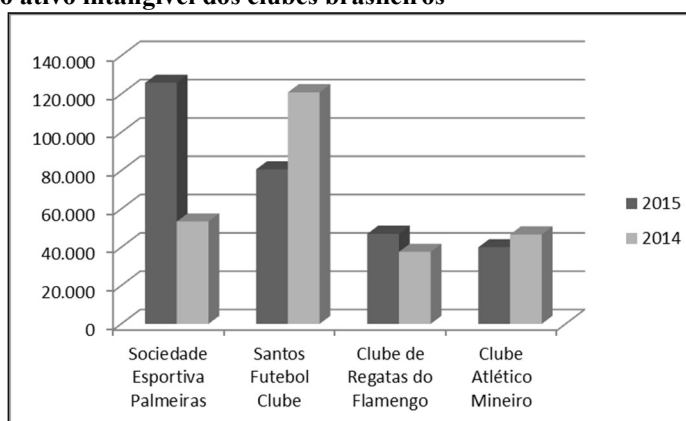
Após a verificação dos valores presentes nas demonstrações contábeis referentes aos atletas em formação e evidenciados no ativo intangível, foram obtidos os seguintes valores:

Tabela 1: Ativo intangível em valores (em milhares de reais)

Clubes	2015	2014
Sociedade Esportiva Palmeiras	125.823	53.420
Santos Futebol Clube	80.644	120.850
Clube de Regatas do Flamengo	46.963	37.575
Clube Atlético Mineiro	39.966	46.638

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

De posse desses valores, procedeu-se à análise da evolução do ativo intangível dos clubes de 2015 para 2016 por meio de gráfico, para um melhor entendimento.

Gráfico 1: Evolução do ativo intangível dos clubes brasileiros

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Após análise do gráfico, observou-se que o clube que apresentou a maior evolução em seus ativos intangíveis, se comparados os dois anos, foi a Sociedade Esportiva Palmeiras, enquanto o Santos Futebol Clube apresentou uma diminuição no valor dos seus ativos intangíveis entre os anos.

Os clubes do Flamengo e do Atlético Mineiro apresentaram pouca oscilação nos valores de seus ativos. Após o reconhecimento dos valores constantes como ativo intangível, buscou-se verificar qual critério foi adotado e explicitado pelos clubes nas notas explicativas, para realizar a mensuração do custo com formação de seus atletas. Tal verificação forneceu os resultados descritos a seguir.

4.2.1 Sociedade Esportiva Palmeiras

Os atletas contratados, formados e em formação são registrados pelo custo de aquisição ou formação e amortizados pelo prazo previsto no contrato firmado entre o Clube e o atleta. No final de cada exercício, o Clube avalia a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do custo de cada atleta registrado nessa conta, e, caso existam evidências de irrecuperabilidade do custo, o valor é baixado em conta específica do resultado. Também são registrados no intangível os gastos com *software*, direitos de uso de imagem e gastos com a contratação e formação de atletas, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 2: Composição do ativo intangível em valores do Palmeiras (em milhares de reais)

Descrição	2015	2014
Licenças de Uso de <i>Software</i>	1.150	398
Marcas e Patentes	79.998	32.961
Atletas Profissionais	35.728	8.493
Atletas Formados	2.205	1.954
Atletas em Formação	7.742	9.614
Total do intangível	125.823	53.420

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O clube ainda descreveu que fazem parte do custo de formação de atletas:

- a) Os gastos com contratações de atletas no mercado ou profissionalizados oriundos das categorias de base, estando os contratos em vigor ao final do exercício, representados pelos saldos líquidos das amortizações calculadas com base no prazo contratual.

- b) Os gastos incorridos na formação de atletas das categorias de base, havendo avaliação permanente das comissões técnicas sobre o potencial de cada atleta para a continuidade do processo de formação ou respectiva dispensa.

Em 31 de dezembro de 2015, o Clube mantinha vínculo com 231 atletas profissionais (198 – 31/12/2014) entre contratados, atletas formados, Sub20, Sub17, Sub15, Sub14 e atletas emprestados.

4.2.2 Santos Futebol Clube

Os valores gastos diretamente com a formação, aquisição e renovação de contratos com atletas, inclusive luvas, valor da cláusula compensatória e comissões, bem como os valores relativos aos direitos de imagem pagos aos atletas são contabilizados no intangível. Por ocasião do encerramento do exercício social, são avaliadas as possibilidades de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil dos direitos econômicos de cada atleta.

A formação de atletas, os empréstimos de jogadores e os direitos de imagem que formam o saldo do intangível são amortizados de acordo como o prazo do contrato (vigência) de cada atleta. As licenças de *software* são capitalizadas com base nos custos incorridos na aquisição até que estejam aptos para sua utilização. Esses custos são amortizados ao longo de sua vida útil estimada, que normalmente não ultrapassa cinco anos, assim demonstrados:

Tabela 3: Composição do ativo intangível em valores do Santos (em milhares de reais)

Descrição	2015	2014
Licenças de Uso de <i>Software</i>	386	386
Marcas e Patentes	53.719	69.286
Atletas Profissionais	74.740	82.718
Atletas Formados	8.492	6.368
Atletas Emprestados	76	411
Atletas em Formação	12.872	16.026
(-) Amortização Acumulada	(69.642)	(54.345)
Total do intangível	80.644	120.850

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

O clube ainda descreveu que fazem parte do custo de formação de atletas:

- Investimento feito pelo Clube na contratação de atletas e respectivos direitos federativos.
- Valor de Transferência de atletas em formação ou recursos desembolsados pelo Clube com atleta formado para manutenção no elenco, após passarem pelas categorias de base.
- Pagamentos efetuados pelo Clube para contratar jogadores por empréstimo (sem aquisição dos direitos federativos).
- Todo gasto aplicado na formação dos atletas antes de se tornarem profissionais, controlado de forma individualizada em cada categoria. Os valores somente serão amortizados pelo prazo de contrato somente quando os atletas se tornam profissionais ou baixados integralmente quando os mesmos são dispensados pelo Clube.

- e) Refere-se ao direito de uso de imagem dos atletas que autorizaram o Clube a fazer uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem do atleta profissional de futebol em campanhas publicitárias e eventos de interesse do Clube. O registro dos contratos ocorre no momento de sua celebração e será amortizado de acordo com o prazo de vigência do compromisso. A obrigação, registrada na rubrica de imagem de atletas, é liquidada de acordo com o cronograma financeiro estabelecido entre o Clube e os atletas profissionais.

4.2.3 Clube de Regatas do Flamengo

Nessa rubrica, estão reconhecidos os valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, assistência médica, comissão técnica, etc.). Quando da profissionalização do atleta, os custos são transferidos para a conta específica de Atletas formados e amortizados no resultado do exercício pelo prazo contratual firmado. Os contratos de direito de imagem de atletas autorizam o Clube a fazer uso dos direitos sobre o nome, apelido desportivo, voz e imagem do atleta profissional de futebol em campanhas publicitárias e eventos de interesse do Clube. O registro ocorre no momento da celebração do compromisso, sendo a parcela ativa amortizada de acordo com o prazo da vigência do compromisso e a parcela passiva de acordo com o cronograma financeiro estabelecido entre as partes.

4.2.4 Clube Atlético Mineiro

Os custos de formação dos atletas (categorias de base) são registrados no ativo intangível e amortizados de acordo com o prazo do primeiro contrato assinado de cada atleta profissional. No final de cada exercício, o Clube avalia a possibilidade de recuperação econômica financeira do valor líquido contábil do custo de cada atleta registrado nessa conta e, caso existam evidências de irrecuperabilidade do custo, o valor é baixado em conta específica do Resultado. Os direitos econômicos dos atletas são registrados pelo custo de aquisição e amortizados de acordo com o prazo do contrato de cada atleta.

4.3 Análise da aderência à ITG 2003

Realizando a análise das informações contidas nas demonstrações referentes ao exercício de 2015, obtivemos as seguintes posições no se que refere às questões do futebol profissional:

Tabela 4: Análise da aderência à ITG 2003 – Atletas profissionais

Clubes	Atletas no ativo intangível?	Custo histórico?	Amortização?	Número de profissionais?
Sociedade Esportiva Palmeiras	1	1	1	1
Santos Futebol Clube	1	1	1	0
Clube de Regatas do Flamengo	1	1	1	0
Clube Atlético Mineiro	1	1	1	0

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Em relação aos atletas formados internamente, referentes ao exercício de 2015, obtiveram-se as seguintes posições:

Tabela 5: Análise da aderência à ITG 2003 – Atletas em formação

Clubes	Atletas no ativo intangível?	Atletas dispensados?	Transferência para profissional?	Amortização?	Categoria de formação?
Palmeiras	1	0	0	1	0
Santos	1	0	0	1	1
Flamengo	1	0	0	1	0
Clube Atlético Mineiro	1	0	0	1	0

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Após a verificação dos valores consolidados, o resultado por clube foi:

Tabela 6: Análise da aderência à ITG 2003 – Consolidado

Clubes	Profissionais	Formação
Palmeiras	4	2
Santos	3	3
Flamengo	3	2
Cruzeiro Esporte Clube	3	2

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os dados estatísticos apurados, com base nessas informações, foram:

Tabela 7: Análise da aderência à ITG 2003 – Estatísticas

Descrição	Profissionais	Formação	Totais
Média	3,25	2,25	5,50
Mediana	3	2	5
Desvio Padrão	0,5	0,5	1,0

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os clubes cuja evidenciação estava mais adequada à ITG 2003 foram a Sociedade Esportiva Palmeiras e o Santos Esporte Clube, com 6 respostas positivas das 9 possíveis. Os demais clubes apresentaram menor aderência à ITG 2003 em sua evidenciação, atendendo a 5 respostas positivas. Em média, os clubes evidenciaram 3,25 itens, com desvio padrão de 1,00 e mediana 5.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar as práticas adotadas pelos quatro primeiros clubes colocados no Campeonato Brasileiro de 2016 que se classificaram para a Copa Libertadores da América de 2017 para mensuração dos custos de seus atletas em suas demonstrações contábeis.

O estudo teve como base as normas da Resolução ITG 2003, expedida pelo CFC, que norteia as práticas desejáveis no reconhecimento dos custos envolvidos na formação dos atletas considerados como ativo intangível. Nesse contexto, a referida Resolução foi adotada como parâmetro para verificar se os quatro clubes classificados – Palmeiras, Santos, Flamengo e Atlético Mineiro – fazem uso da normatização preconizada na referida legislação. Obtivemos como resposta o fato de que esses clubes não apresentam uma total aderência na implantação e evidenciação dessas práticas.

O Flamengo e o Atlético Mineiro, através de suas notas explicativas, afirmaram que estão se adequando para a implantação de controles internos que permitam realizar a mensuração desses desembolsos. Já o Palmeiras e o Santos foram os clubes que mais se aproximaram, em suas práticas, dos critérios estabelecidos pela referida norma, somente não evidenciando a forma como se dá a distribuição de suas categorias de formação (infantil, juvenil

e juniores).

No tocante à publicidade, ao entendimento de seus critérios e à transparência das informações, houve ausência de informações sólidas e coerentes, o que pode proporcionar aos seus usuários insegurança acerca dos critérios adotados e, conseqüentemente, o receio de grandes marcas em investirem nesses clubes, por haver essa deficiência na mensuração dos custos da formação dos atletas. As práticas regulamentadas precisam ser reforçadas e incentivadas pela gestão dos clubes, por garantirem maior credibilidade das transações que estão sendo executadas extracampo.

Portanto, a análise feita neste estudo nos permitiu concluir que, mesmo existindo um parâmetro determinado pela ITG 2003, os clubes de grande importância no cenário nacional, os quais representam o país em um campeonato internacional, ainda não oferecem boa transparência dos critérios adotados no custeio de seus atletas. Essa prática pode ser comum devido ao fato de não haver, até o momento, uma punição para o descumprimento dos critérios estabelecidos.

Desse modo, pretende-se que este estudo seja uma referência na área, deixando sua contribuição acadêmica e sugerindo a expansão e a adequação da pesquisa realizada para outros clubes de futebol brasileiros.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

COUTO, C. G. Oligarquização em um grande clube de futebol: o caso do Sport Club Corinthians Paulista. **Organizações & Sociedade**, v. 24, n. 81, p. 237-260, 2017

CPC 01 (R1). CPC 01 (R1) - **Redução ao valor recuperável de ativos**. [S.l.]: CFC. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

CRUZ, Snsr Almeida. Valorização do direito desportivo resultante da formação. **Revista de Educação**, p. 60–83, 2010. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewArticle/148>>.

CUNHA, P. R.; SANTOS, C. A. D.; HAVEROTH, J. Fatores contábeis explicativos da política de estrutura de capital dos clubes de futebol brasileiros. **PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review**, v. 6, n. 1, p. 1-21, 2017.

DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos; NIYAMA; Jorge Katsuma. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **E & G – Economia e Gestão**, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005.

DANTAS, Marke Geisy da Silva; SILVA, Juliana Araújo; BOENTE, Diego Rodrigues. Detecção de Outliers no Desempenho Econômico-Financeiro do Sport Club Corinthians Paulista no Período 2008 a 2010. **Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, 2011, 3.2: 17-33

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas S.A., 1997.

- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIULIANOTTI, Richard. **Sociologia do futebol**: dimensões históricas e socioculturais dos esportes das multidões. Tradução de Wanda Nogueira Caldeira Brant e Marcelo de Oliveira Nunes. São Paulo: Nova Alexandria, 2002.
- HENDRIKSEN, Eldon S, BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto San Vicente. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost accounting**: a managerial emphasis. New Jersey: Prantice Hall, 2000.
- IUDICIBUS, Sérgio de. . **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- KOLIVER, Olívio. **Contabilidade de custos**. (2. reimpr.) Curitiba: Juruá, 2010.
- LEITE, Duílio Ulhôa; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Disclosure de Ativo Intangível: Um Estudo dos Clubes de Futebol Brasileiros. **Enfoque: Reflexão Contábil**. [S.l: s.n.]. 2014. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/21400>>.
- LEONCINI, Marvio Pereira; DA SILVA, Márcia Terra. Entendendo o futebol como um negócio: Um estudo exploratório. **Gestão e Produção**, v. 12, n. 1, p. 11–23, 2005. Disponível em: <<http://www.dep.ufscar.br/revista/>>.
- MAIA, Anna Beatriz Grangeiro Ribero; CARDOSO, Vanessa Ingrid da Costa; PONTE, Vera Maria Rodrigues. Práticas de disclosure do ativo intangível em clubes de futebol. **RaceF: Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, 2013b. Disponível em: <<http://www.fundace.org.br/revistaracef/index.php/racef/article/view/47>>.
- MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. Bookman Editora, 2006.
- MARQUETTO, M. F.; PINTO, N. G. M.; GROHMANN, M. Z.; BATTISTELLA, L. F. Conhecendo o Comportamento de Torcedores em Relação ao Amor à Marca de Clubes de Futebol. **Brazilian Business Review**, v. 14, n. 3, p. 272-287, 2017.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. São Paulo: Pearson, 2001.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.
- SILVA, Cristiano Moreira. **Futebol brasileiro e contabilidade aplicada**. Curitiba: Editora Prismas, 2015.
- VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALOTTI, Bruno Meirelles **Informação contábil**: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais. São Paulo: Atlas, 2006.

RESPONSABILIDADE SOCIAL NAS INSTITUIÇÕES E A RELAÇÃO COM OS STAKEHOLDERS: O CASO DA SICREDI ALTO URUGUAI RS/SC

Francieli Maria Luza

Graduada em Administração e Pós-Graduada em Controladoria pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Frederico Westphalen
francieli.luza@cieers.org.br

Diana de Souza

Mestre em Gestão, Desenvolvimento e Organizações pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul
Professora dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Frederico Westphalen
diana@uri.edu.br

Gabriela Bertoletti Johann

Graduada em Administração pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS. Pós-Graduada em MBA em Gestão de Projetos pela Pontifícia Universidade Católica do RS
gabriela.b.johann@gmail.com

Magda Regina Ortigara

Graduada em Administração e Pós-Graduada em Gestão Empresarial pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen
Professora dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen
ortimagda@uri.edu.br

RESUMO

O tema responsabilidade social passou a ter uma grande importância no ambiente organizacional, pois reflete a preocupação das entidades em desenvolver ações que não visem apenas o lucro, mas que reflitam em benefícios a todos os públicos com que se relaciona. Este estudo tem por objetivo apresentar como a prática da responsabilidade social junto aos *Stakeholders* vem sendo desenvolvida dentro das instituições, com ênfase nas cooperativas, utilizando o caso da Sicredi Alto Uruguai RS/SC. A metodologia utilizada se deu através de uma pesquisa teórica e documental, com abordagem qualitativa-quantitativa dos dados, obtidos por meio de uma entrevista semiestruturada e de dados de documentos da cooperativa. Os resultados revelam que a Sicredi Alto Uruguai RS/SC concretiza efetivamente seu papel social junto a seu público de interesse, desde associados, colaboradores, comunidade, governo e meio ambiente, através de projetos e ações concretas que trazem diversos benefícios a todos os envolvidos. Identificou-se ainda, que tais ações vêm sendo reconhecidas e divulgadas de forma efetiva a todos, por meio das assembleias gerais e do Balanço Social anual.

Palavras-chave: Responsabilidade social; Cooperativas; *Stakeholders*; Balanço social.

1 INTRODUÇÃO

Em vista da grande importância que o tema responsabilidade social vem tendo na atualidade, as empresas deixaram de visar apenas o lucro e passaram a se preocupar com o desenvolvimento de ações que reflitam em benefícios para seus colaboradores, clientes e sociedade, propiciando um melhor relacionamento com seu público direto. Tratando-se de

cooperativas, a questão social já vem intrínseca em sua essência e a responsabilidade social, principalmente no que se refere a apresentação das ações desenvolvidas, é de suma importância. A partir disso, para esta pesquisa foi proposta a seguinte questão: Como o tema responsabilidade social é concretizado dentro das instituições, em especial nas cooperativas, e como essas ações estão sendo desenvolvidas pela Sicredi Alto Uruguai RS/SC junto ao seu público de interesse?

Para responder a pergunta proposta, a pesquisa tem como objetivo geral apresentar como a prática da responsabilidade social junto aos *Stakeholders* vem sendo desenvolvida dentro das instituições com ênfase nas cooperativas, utilizando o caso da Sicredi Alto Uruguai RS/SC. Esse objetivo foi transformado nos seguintes objetivos específicos: Revisar os conceitos relativos a responsabilidade social e como esse tema é trabalhado dentro do sistema cooperativo; Identificar na literatura como acontece na prática a concretização da responsabilidade social nas instituições por meio da relação com seu público de interesse (*stakeholders*); e apresentar ações desenvolvidas pela Sicredi Alto Uruguai RS/SC, que concretizam a prática da responsabilidade social junto a seus *Stakeholders*, por meio da análise de seu último Balanço Social, de informações retiradas em seu *site* e por meio de uma entrevista semiestruturada com um representante da Cooperativa.

A responsabilidade social segundo Oliveira (2002) é um conceito bastante amplo, pois refere-se a todas as ações e relações da empresa com os públicos que ela interage, sejam eles empregados, consumidores, mercado e comunidade. A questão da responsabilidade social vai além da postura legal ou práticas de apoio a comunidade, mas é algo que precisa ter foco na qualidade das relações e gerar valor para todos os envolvidos. A partir dessa ideia, as empresas passaram a ter um olhar diferente em relação às suas ações corporativas, deixando de lado a visão de que apenas o lucro e seus interesses particulares são importantes, passando a pensar no tema responsabilidade social de maneira estratégica, incorporando o conceito aos negócios, e por consequência melhorando a competitividade e a imagem da empresa.

As empresas se tornam socialmente responsáveis quando desenvolvem ações que beneficiam todos os seus públicos: funcionários, clientes e comunidade. (FROES; NETO, 2001). A responsabilidade social passou a ser algo essencial no contexto organizacional. É o compromisso da empresa com o desenvolvimento da comunidade em que está inserida, transformado em ações concretas que afetam a sociedade positivamente.

Com isso, justifica-se o estudo, para mostrar como a gestão da responsabilidade social vem sendo praticada pelas entidades, dando maior ênfase nas cooperativas, apresentando o caso da Sicredi Alto Uruguai RS/SC, destacando como estas ações beneficiam todos os públicos envolvidos no seu contexto, sejam eles associados, colaboradores, clientes e comunidade.

O artigo apresenta uma revisão bibliográfica acerca dos temas responsabilidade social empresarial e os principais conceitos inerentes às cooperativas de crédito. Após, apresenta-se a metodologia utilizada no estudo e, por fim, o estudo de caso apresenta a aplicabilidade das ações de responsabilidade social em uma cooperativa de crédito, mediante a análise da relação destas com o público de relacionamento, os *stakeholders*.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Responsabilidade social empresarial

No período após a Revolução Industrial até os anos de 1980, a principal preocupação das empresas era aumentar sua produtividade, eficiência e, por consequência, seu lucro. O objetivo era meramente servir a seus interesses e de seus proprietários, não havendo preocupação com as questões sociais e ambientais que afetavam diretamente a sociedade da época (RODRIGUES, 2010).

Ainda segundo Rodrigues (2010), a partir da segunda metade do século XX, no período pós-industrial, houve um grande aumento de protestos e movimentos que colocavam em discussão diversos temas, como direitos civis, problemas ambientais e sociais e o desempenho das empresas e do governo perante estas questões.

A partir disso o tema responsabilidade social empresarial passou a ser discutido com maior intensidade dentro das instituições. Segundo Reis e Medeiros (2009, p. 5):

A Responsabilidade Social Empresarial (RSE) é um movimento que teve seu início nos anos 1960. Sua proliferação se deu a partir dos EUA e a motivação fundamentou-se na busca por maior consciência de segmentos da sociedade em relação à responsabilidade das empresas na preservação do meio ambiente e dos direitos dos consumidores. [...]Nos últimos tempos, principalmente no decorrer dos últimos 20 anos do século XX, em função de novas demandas decorrentes de transformações ocorridas no panorama econômico mundial, a noção de RSE passou a abranger um conjunto bem mais amplo de ações, entre as quais as demandas sociais originadas em populações em condições de vulnerabilidade social.

Ainda sobre a evolução do conceito de responsabilidade social e como a sociedade passou a encarar esta questão, Toffler 1980 *apud* Tenório (2004, p. 20) salienta:

A sociedade pós-industrial se forma com base não só na geração de lucro, mas em princípios como a qualidade de vida, a valorização do ser humano, o respeito ao meio ambiente, a organização social de múltiplos objetivos e as ações sociais realizadas por indivíduos e por organizações. Não por acaso, é justamente nessa época que começam as formulações teóricas mais apuradas sobre o conceito de responsabilidade social empresarial, que vieram acompanhadas das experiências econômicas e políticas vinculadas ao modelo de estado de bem-estar social.

O conceito de responsabilidade social foi evoluindo e atualmente tem um grande destaque no ambiente corporativo das empresas. Segundo Ponchirolli (2007, p. 49) “de uns anos pra cá, tem-se notado, em ritmo promissor, uma crescente consciência de que a empresa pode e deve assumir dentro da sociedade um papel mais amplo, transcendente de sua vocação básica de geradora de riquezas”. O lucro deixou de ser o único objetivo, e a preocupação com o bem-estar e o desenvolvimento da sociedade em que a empresa está inserida, passou a pautar as ações estratégicas das organizações.

A responsabilidade social passou a ser: “o objetivo social da empresa somado a sua atuação econômica. É a inserção da organização na sociedade como agente social e não somente econômico... é ser uma empresa cidadã que se preocupa com a qualidade de vida [...] na sua totalidade”. (OLIVEIRA, 2002, p. 205). Outro conceito semelhante é apresentado por Toldo (2002, p. 101), que diz que: “a RSE resgata a função social da empresa, que consiste na promoção e qualidade das relações dos diversos públicos da empresa com práticas que respeitem as pessoas, a comunidade e o meio ambiente, para a construção de uma sociedade mais justa”. Neste sentido, as empresas buscam formas de beneficiar todos os públicos com qual ela se relaciona, sejam eles, colaboradores, clientes, governo e comunidade, através de ações concretas pautadas no desenvolvimento econômico, social e na qualidade de vida.

A responsabilidade social deve ser um compromisso da empresa com seus diferentes públicos. Para Araujo et al (2006, p. 17):

A responsabilidade social possui um grande comprometimento com todos os *stakeholders* inseridos em seu negócio. Além das obrigações que devem ser cumpridas perante a legislação, preocupa-se com a adoção e discriminação de valores, condutas éticas, qualidade de vida e práticas construtivas, visando a suprir as necessidades da comunidade na qual está inserida.

A responsabilidade social também se tornou um fator de diferenciação e competitividade para as empresas. Empresas socialmente responsáveis melhoram sua imagem perante a sociedade e criam uma identidade positiva. Para Savoldi, Zamberlan e SpareMBERGER (2011, p. 85), as empresas que conduzirem corretamente as ações de responsabilidade social “podem experimentar resultados como valorização da imagem institucional e da marca, ampliação da lealdade do consumidor, maior capacidade de recrutar e manter talentos, flexibilidade, capacidade de adaptação e longevidade”.

Ainda sobre isso, Ponchirolli (2007, p. 60) destaca: “Quando as ações sociais são bem conduzidas, elas garantem a qualquer empresa uma posição de destaque na sociedade onde atua em frente aos *stakeholders*”. Os clientes consideram essas atitudes como um pré-requisito ou diferencial para escolha de sua marca.

2.2 Concretização da responsabilidade social nas instituições: Relação com os stakeholders.

Para serem socialmente responsáveis, as organizações precisam ter consciência que seus compromissos vão muito além da busca pelo lucro, e que elas precisam contribuir efetivamente com ações que proporcionem o bem-estar, a qualidade de vida, a proteção do meio ambiente junto à comunidade em que está inserida (SAVOLDI; ZAMBERLAN; SPAREMBERGER, 2011). A responsabilidade social nas instituições é concretizada quando esta consegue trazer benefícios aos chamados *Stakeholders*, que representam “qualquer público que afeta a empresa ou por ela é afetado em seus objetivos organizacionais”. (FREEMAN, 1984 *apud* LYRA; GOMES; JACOVINE, 2009).

A empresa socialmente responsável é aquela que possui a capacidade de ouvir os interesses dos diferentes *stakeholders* (acionistas, funcionários, prestadores de serviços, fornecedores, consumidores, comunidade, governos e meio ambiente) e conseguir incorporá-los no planejamento de suas atividades, buscando atender às demandas de todos e não apenas dos acionistas ou proprietários. (INSTITUTO ETHOS, 2005 *apud* RUSSO, 2006)

Ainda de acordo com o Instituto Ethos (2016): “uma gestão socialmente responsável implica, necessariamente, atuar buscando trazer benefícios para a sociedade, propiciar a realização profissional dos empregados e promover benefícios para os parceiros e para o meio ambiente, sem deixar de lado o retorno para os investidores”. Pode-se perceber com isso, que a responsabilidade social das instituições possui relação direta com o público que esta interage, na medida em que estes são beneficiados com as ações desenvolvidas por ela.

Reis e Medeiros (2009) apresentam dois indicadores importantes que devem ser apresentados para demonstrar se a instituição está efetivamente concretizando a responsabilidade social junto a seus *Stakeholders*, os indicadores de desempenho social (funcionários, fornecedores, consumidores/clientes, comunidade e governo/sociedade); e os indicadores de desempenho ambiental. Reis e Medeiros (2009) relatam um pouco de cada:

- **Funcionários:** é a responsabilidade social da organização com as pessoas que ali trabalham. Envolvem questões relativas ao desenvolvimento profissional, como treinamento e capacitação, bolsas de estudos, incentivos educacionais. Considera-se também a questão de qualidade no ambiente de trabalho, como condições de saúde, segurança, benefícios e participação nos resultados. Contratação de menores aprendizes e portadores de deficiência, entre outros.
- **Fornecedores:** é o compromisso social da organização com seus fornecedores, através transmissão de seus valores e princípios. Adotando critérios de responsabilidade social

na seleção de seus fornecedores, cumprimento de contratos, desenvolvimento de projetos com fornecedores locais, empresas comunitárias, cooperativas e associações.

- Consumidores/clientes: é a responsabilidade social e a preocupação da organização com as pessoas que consomem ou utilizam seus produtos ou serviços. Está diretamente relacionado ao desenvolvimento de produtos/serviços confiáveis, com controle de qualidade, que garantam a segurança e minimizem os riscos na utilização dos mesmos. Também envolve pesquisas de satisfação, serviços de relacionamento com os clientes, para verificar reclamações e sugestões, treinamentos de qualidade no atendimento para funcionários, assistência técnica, propagandas claras e éticas, entre outros.
- Comunidade: é o envolvimento da organização junto à comunidade em que está inserida. Envolve ações sociais voltadas a comunidade local. Doações em produtos ou serviço, incentivos a cultura, trabalho voluntários de funcionários, campanhas assistenciais, patrocínios de projetos sociais e desenvolvimento de projetos próprios ou em parceria com instituições.
- Governo e sociedade: é a responsabilidade social da organização perante os poderes públicos. Consiste no cumprimento das legislações e transparências nas ações. Também na contribuição em projetos e ações sociais, através de parcerias com entes públicos.
- Meio ambiente: está relacionado a preocupação da empresa com as condições ambientais. Envolve práticas adotadas para redução dos impactos ambientais, como descarte e reciclagem de materiais, utilização de recursos naturais e gerenciamento de resíduos, educação ambiental para colaboradores, políticas ambientais, certificações, ações voltadas à sustentabilidade, entre outros.

A partir dessa visão sistêmica, que envolve todos os públicos de interesse da empresa, é que é possível a completa concretização da responsabilidade social nas instituições, pois todos os *Stakeholders*, de alguma forma, são beneficiados e participam das ações desenvolvidas.

2.3 A responsabilidade social nas cooperativas

Para introduzir o tema é importante destacar alguns conceitos de uma cooperativa ou entidade cooperativa. Para o SESCOOP-RS (2016) uma cooperativa “É uma associação autônoma de pessoas que se unem voluntariamente para satisfazer as aspirações e necessidades econômicas, sociais e culturais comuns, por meio de uma empresa de propriedade coletiva e democraticamente gerida”.

Outro conceito é dado pelo Conselho Federal de Contabilidade, em sua NBC T 10.8. Entidade cooperativa:

[...] são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

Juridicamente a Lei nº 5.764/71, estabelece em seu artigo 4º: “As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados [...]”. A partir disso se pode concluir que as cooperativas são criadas por pessoas para atender objetivos comuns.

Partindo para o viés social das cooperativas, pode-se remeter aos princípios norteadores destas entidades. O SESCOOP-RS (2016) aponta os sete princípios do cooperativismo:

- 1 - Adesão voluntária e livre** - Cooperativas são organizações voluntárias abertas para todas as pessoas aptas para usar seus serviços e dispostas a aceitar suas responsabilidades de sócio sem discriminação de gênero, social, racial, política ou religiosa.
- 2 - Gestão democrática pelos associados** - as Cooperativas são organizações democráticas controladas por seus sócios, os quais participam ativamente no estabelecimento de suas políticas e nas tomadas de decisões. Homens e mulheres, eleitos pelos sócios, são responsáveis para com os sócios. Nas cooperativas singulares, os sócios têm igualdade na votação; as Cooperativas de outros graus são também organizadas de maneira democrática.
- 3 - Participação econômica dos associados** - eles contribuem equitativamente e controlam democraticamente o capital de sua Cooperativa. Parte desse capital é usualmente propriedade comum da Cooperativa para seu desenvolvimento. Usualmente os sócios recebem juros limitados sobre o capital, como condição de sociedade. Os sócios destinam as sobras para os seguintes propósitos: desenvolvimento das Cooperativas, apoio a outras atividades aprovadas pelos sócios, redistribuição das sobras, na proporção das operações.
- 4 - Autonomia e Independência** - as Cooperativas são organizações autônomas de ajuda mútua. Entrando em acordo operacional com outras entidades, inclusive governamentais, ou recebendo capital de origem externa, elas devem fazer em termos que preservem o seu controle democrático pelos sócios e mantenham sua autonomia.
- 5 - Educação, formação e informação** - as Cooperativas oferecem educação e treinamento para seus sócios, representantes eleitos, administradores e funcionários para que eles possam contribuir efetivamente para o seu desenvolvimento. Também informam o público em geral, particularmente os jovens e os líderes formadores de opinião sobre a natureza e os benefícios da cooperação.
- 6 - Intercooperação** - as cooperativas atendem seus sócios mais efetivamente e fortalecem o movimento cooperativo trabalhando juntas, e de forma sistêmica, através de estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais, através de Federações, Centrais, Confederações etc.
- 7 - Compromisso com a comunidade** - as Cooperativas trabalham pelo desenvolvimento sustentável de suas comunidades, através de políticas aprovadas pelos seus membros, assumindo um papel de responsabilidade social junto a suas comunidades onde estão inseridas.

Com base nestes princípios já é possível perceber, principalmente no quinto e sétimo, que falam sobre a importância da educação e formação de novos líderes, e do compromisso com a comunidade onde estão inseridos, como as cooperativas já possuem intrínsecos em sua essência a preocupação com a questão social junto ao seu público de interesse, sejam eles, funcionários, associados e também a comunidade.

Também como forma de cumprir seus princípios sociais, todas as cooperativas são obrigadas a ter um fundo de reserva destinado à assistência de seus associados e familiares. A Lei nº 5.764/71, em seu artigo 28, parágrafo II trata essa questão: “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício”.

Esse envolvimento das cooperativas com as questões sociais, tendo por base seus princípios, é muito positivo para seu crescimento e sua imagem. Segundo Savoldi, Zamberlan e Sparemberger (2011, p.78-79):

[...] a responsabilidade social, quando assumida de forma consciente e inteligente pelas cooperativas, pode ser usada como vantagem competitiva, os funcionários e associados orgulham-se de fazer parte desta empresa. Como resultado as vendas

umentam e a imagem se fortalece, ganhando respeito e confiabilidade, assegurando o crescimento do sistema cooperativista.

Porém, para que isso aconteça, essas ações precisam ser divulgadas e conhecidas por todos, tanto os associados como a comunidade. Para isso são utilizadas duas ferramentas importantes para prestação de contas: a Assembleia Geral (ordinária e extraordinária) e o balanço social. (SANTOS; GOUVEIA; VIEIRA, 2012).

A assembleia geral ordinária com os associados é obrigatória e deve ser realizada sempre nos três primeiros meses após o término do exercício social. Ela é uma forma da cooperativa mostrar seus resultados e ações desenvolvidas no ano. Na oportunidade são apresentados aos associados o relatório de gestão, o balanço, a destinação das sobras, entre outros assuntos relevantes (SANTOS; GOUVEIA; VIEIRA 2012).

O balanço social é também uma importante ferramenta para divulgação das ações sociais desenvolvidas. Segundo Tinoco (2001, p. 14): “Balanço Social é um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, da forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais, do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários, entre estes os funcionários”. As cooperativas também utilizam o balanço social para apresentar tanto para comunidade, como para seus associados às ações que desenvolvem junto ao seu público interno e externo. Segundo Santos, Gouveia e Vieira (2012, p. 254):

Para as Sociedades Cooperativas, a elaboração do Balanço Social percorre processos semelhantes ao das entidades em geral, pois necessita informar o que foi feito pelos seus funcionários (via balanço de recursos humanos), pela comunidade (Prestação de serviços a comunidade), o valor que tem agregado em seu processo produtivo (DVA), a interação que tem com o meio ambiente (Balanço Ambiental). No entanto, a função de sua existência, prestar serviços aos associados, requer maior grau de detalhamento de suas ações.

Ainda segundo Santos, Gouveia e Vieira (2012), o balanço social, apesar de não ser uma demonstração obrigatória, é muito importante, pois se constitui de um instrumento fundamental para reportar as ações de cunho social desenvolvidas pela entidade. Dessa forma, as cooperativas também de utilizam dessa ferramenta, essencial para divulgação de suas ações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia é muito importante em qualquer trabalho de pesquisa. Ela consiste em explicar com detalhes e de maneira rigorosa todos os passos e ações utilizadas para se chegar ao objetivo proposto. A seguir será apresentada a metodologia aplicada na realização do estudo em questão, quanto à abordagem do problema, objetivos, procedimentos, população e amostra, e forma e análise dos resultados.

3.1 Quanto à abordagem do problema

Quanto à abordagem do problema, considera-se a pesquisa qualitativa e quantitativa. Segundo Richardson (1999, p. 70), a pesquisa quantitativa: “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto na modalidade da coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas.”. Já a pesquisa qualitativa: “preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento, etc.” (MARCONI; LAKATOS, 2011, p. 269).

Tendo como problema situar como a prática da responsabilidade social vem sendo desenvolvida nas entidades, em especial dentro do sistema cooperativo, através do caso da Sicredi Alto Uruguai RS/SC, foram analisados e especificados alguns dados sobre os

indicadores sociais internos e externos contidos no balanço social da cooperativa bem como as principais ações sociais realizadas junto a seu público de interesse.

3.2 Quanto aos objetivos

Quanto à abordagem dos objetivos a pesquisa caracteriza-se como descritiva. Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61-62): “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos [...] em suas diversas formas trabalha sobre dados ou fatos escolhidos e sua própria realidade.” A pesquisa descritiva pode assumir diversas formas, entre elas a pesquisa documental, que envolve a investigação de documentos (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

Fazendo uso deste tipo de pesquisa, foram identificadas as principais ações realizadas pela cooperativa Sicredi Alto Uruguai RS/SC e apontados os principais indicadores sociais internos e externos, que possibilitam analisar como é concretizada a prática da responsabilidade social dentro da cooperativa e sua relação com seus *Stakeholders*.

3.3 Quanto aos procedimentos

Quanto aos procedimentos a pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e documental. Para Gil (2010, p. 29): “A pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos”. Quanto a pesquisa documental: “[...] baseia-se em documentos primários, originais” (ANDRADE, 2010, p. 113). Segundo Gil (2010, p. 122):

Dentre as principais fontes documentais que podem interessar aos pesquisadores estão (1) documentos pessoais; (2) documentos administrativos; (3) material publicado e jornais e revistas; (4) publicações de organizações; (5) documentos disponibilizados pela internet; (6) registros discursivos; e (7) artefatos físicos e vestígios.

Para realização da abordagem teórica foram realizadas pesquisas em livros, artigos científicos, sites, revistas, entre outros, com intuito de contextualizar a questão da responsabilidade social dentro das instituições e sua relação com os *Stakeholders*. Além disso, também se utilizou a pesquisa documental, por meio da análise do balanço social publicado pela cooperativa e informações retiradas em seu *site*. Também foi realizada uma entrevista semiestruturada e focalizada, caracterizada pela utilização de um roteiro pré-estabelecido de perguntas, mas deixando livre para outros questionamentos pertinentes no decorrer da entrevista (ANDRADE, 2010).

3.4 Quanto à população e amostra

População é um grupo de pessoas ou empresas que se deseja analisar levando em consideração o propósito do estudo (ROESCH, 1999). A população envolvida na pesquisa é o Sicredi Alto Uruguai RS/SC.

A amostra da pesquisa é não probabilística e intencional. Segundo Malhotra (2001, p. 307), uma pesquisa não probabilística: “é uma forma de amostragem por conveniência em que os elementos da população são selecionados com base no julgamento do pesquisador”. A amostra desta pesquisa abrange as vinte e sete unidades da Sicredi Alto Uruguai RS/SC, distribuídas em 25 municípios que são beneficiados pelas ações e projetos sociais desenvolvidas pela cooperativa e contempladas no Balanço Social.

3.5 Forma e análise dos resultados

Quanto ao objetivo da análise dos resultados, Andrade (2010, p. 139) salienta:

O objetivo da análise é organizar, classificar os dados para que deles se extraíam as respostas para os problemas propostos, que foram objeto da investigação. A interpretação procura um sentido mais amplo nas respostas, estabelecendo uma rede de ligações entre os resultados da pesquisa, que são cotejados com outros conhecimentos anteriormente adquiridos.

Para fazer a análise dos resultados foi inicialmente realizada uma abordagem teórica através de pesquisa bibliográfica acerca do tema estudado, a responsabilidade social, identificando na literatura como vem sendo concretizado essas práticas dentro das entidades, dando ênfase, em especial às cooperativas.

Após foi realizada uma leitura e análise do último Balanço Social publicado pela Sicredi Alto Uruguai RS/SC, principalmente dos indicadores sociais internos e externos e de informações retiradas do seu *site*, situando as ações dentro da metodologia estudada. Também para complementar as informações foi realizada uma entrevista semiestruturada com uma representante da cooperativa, responsável pela área de relacionamento e programas sociais, dentro da Superintendência Regional. A partir dos dados coletados, foi possível realizar a análise e identificar as principais ações desenvolvidas pela cooperativa junto ao seu público de interesse, colaboradores, associados, governo e comunidade, respondendo ao objetivo proposto.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com a finalidade de apresentar os resultados obtidos, inicialmente a análise terá por base os indicadores apresentados por Reis e Medeiros (2009) que evidenciam se a instituição está realmente concretizando a responsabilidade social junto a seus *Stakeholders*, que são os indicadores de desempenho social (funcionários, fornecedores, consumidores/clientes, comunidade e governo/sociedade); e ambiental (meio ambiente), trazendo a realidade de como isso acontece dentro da Sicredi Alto Uruguai RS/SC. Após isso serão retomados os princípios do Cooperativismo, e como eles são trabalhados dentro da Sicredi Alto Uruguai RS/SC e sua importância para concretização das práticas sociais dentro da cooperativa; e por último serão colocados as formas de divulgação das ações junto aos seus *stakeholders*, através de duas ferramentas importantes, o balanço social e as assembleias gerais, além de outras formas de transmissão.

4.1 Indicadores sociais e ambientais

Através da análise do balanço social de 2014 e de informações obtidas na entrevista, percebe-se que a Cooperativa Sicredi Alto Uruguai RS/SC possui um grande envolvimento com seus *Stakeholders* e desenvolve diversas ações junto a esses públicos:

a) Funcionários: A Sicredi Alto Uruguai RS/SC disponibiliza diversos benefícios para seu público interno, dentre os quais pode-se destacar: Plano de Saúde, Previdência Privada, Auxílio Creche, Educação, Alimentação e Seguro de Vida. Segundo informações dos indicadores sociais internos do Balanço Social 2014 da cooperativa, foram investidos no ano de 2014 mais de três milhões de reais nestes benefícios.

A cooperativa também investe bastante na capacitação e desenvolvimento de seus colaboradores. Desenvolve treinamentos e oferece cursos em diferentes áreas do conhecimento, disponibiliza mais de 150 cursos em uma plataforma de ensino à distância; além de treinamentos em vendas, capacitação operacional, CRM, formação de líderes, entre outros (Balanço social 2014). No ano de 2014 foram investidos R\$ 394.576 em capacitação profissional pela cooperativa.

Cumprindo com seu papel social, a Sicredi Alto Uruguai RS/SC também busca estimular a inclusão de pessoas com deficiências e de jovens aprendizes junto ao seu quadro de colaboradores. Segundo informações obtidas na entrevista, atualmente a cooperativa possui seis aprendizes e sete pessoas portadoras de deficiência atuando nas suas unidades de atendimento.

Por todas as ações desenvolvidas junto aos colaboradores, por cinco anos consecutivos a cooperativa figura na lista das “Melhores Empresas para Você Trabalhar”, um guia elaborado pela revista Você S/A em parceria com a Fundação Instituto de Administração (SICREDI RS/SC, 2016). A cooperativa também realiza a cada dois anos uma pesquisa de clima organizacional, buscando identificar pontos a serem melhorados, visando a satisfação e bem-estar dos colaboradores.

b) Fornecedores: A Sicredi Alto Uruguai RS/SC, busca valorizar as parcerias com entidades sociais e do sistema cooperativista. São mantidos convênios com algumas outras cooperativas e associações, como a Cooperametista, a Cooperativa Extremo Norte de Alpestre, Cooperativa de Produtores de Leite de Caibi, e Casas Familiares Rurais, entre outras.

A cooperativa também busca valorizar e apoiar o desenvolvimento da região, através da contratação de profissionais e empresas associadas, seja para a disponibilização de serviços ou para a aquisição de materiais necessários para as estruturas e atividades cotidianas. A cooperativa formaliza estas parcerias através da celebração de contratos e convênios entre as partes dando mais credibilidade e transparência nos repasses dos auxílios financeiros.

c) Consumidores/clientes: percebe-se que a cooperativa se preocupa com a qualidade do atendimento aos seus associados, por este motivo investe muito em treinamentos dos colaboradores, nas áreas de vendas, atividades operacionais, relacionamento, com o intuito principal de conhecer cada vez mais seu cliente e suas necessidades para auxiliá-lo da melhor forma possível.

A Sicredi Alto Uruguai RS/SC tem um programa de qualidade, que mede todo o mês os processos dentro da cooperativa e suas unidades locais, medindo o nível de assertividade e qualidade no trabalho. Também são realizadas pesquisas mensais junto aos associados para medir o nível de satisfação no atendimento e produtos e serviços, com o objetivo de medir o grau de satisfação dos clientes, partindo da premissa que um consumidor satisfeito é um verdadeiro missionário da empresa, e isso se busca através de todas as ações que a cooperativa desenvolve, seja no lado econômico, seja no lado social.

A cooperativa desenvolve muitas ações voltadas aos associados. São oferecidos gratuitamente cursos de capacitação em diferentes áreas, como gestão empresarial, informática, corte e costura, liderança, entre outros, que se concretizam através de parcerias com entidades como SENAR, SEBRAE, Sindicatos e ACI's. De acordo com informações do Balanço Social de 2014, foram constituídas neste ano 23 turmas de cursos, formando 543 associados, com um investimento de R\$ 85.529,00 em capacitação profissional e gestão cooperativa. Por meio dessas parcerias também são oferecidas palestras, capacitações, e consultorias aos associados. A cooperativa também realiza campanhas oferecendo premiações aos associados, como a Sorte Cooperada Sicredi e a Agricultura Premiada.

d) Comunidade: A Sicredi Alto Uruguai RS/SC atua com grande relevância na comunidade regional em que está inserida. Além de manter diversas parcerias, já citadas anteriormente, a fim de oportunizar palestras e cursos, disponibiliza também para diversas entidades auxílio financeiro como forma de contribuir com a manutenção de suas atividades, como casas familiares rurais, cooperativas, associações, entre outras. Desenvolve atividades e programas voltados aos mais diferentes públicos, como crianças, jovens, mulheres, agricultores, etc. Patrocina eventos, como feiras e amostras regionais, e incentiva o esporte regional, patrocinando associações esportivas e clubes de futebol. De acordo com informações do balanço social de 2014, a cooperativa investiu mais de 1,8 milhões de reais em ações sociais externas.

e) Governo e sociedade: A cooperativa atua em consonância com a Lei 5764/71 e também com os demais normativos do Bacen – Banco Central do Brasil.

A Sicredi Alto Uruguai RS/SC (através da Fundação Sicredi - Fundação de Desenvolvimento Educacional e Cultural do Sistema de Crédito Cooperativo, qualificada como OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), mantém parceria com os poderes públicos de oito municípios de sua área de atuação. Muitos projetos são realizados em parceria com secretarias de educação, sindicatos rurais, secretarias de agricultura, bem como com entidades como o SENAR, SEBRAE, SENAC, EMATER.

f) Meio ambiente: A cooperativa busca transmitir para seus colaboradores boas práticas de educação ambiental, voltadas à sustentabilidade, como consciência na utilização de papel, buscando evitar impressões desnecessárias, desenvolvimento de contratos digitais, uso de papel com selo de reflorestamento, uso consciente de materiais, etc.

Desenvolve ações em parceria com secretarias da agricultura e sindicatos rurais oferecendo consultorias a produtores rurais com o propósito trabalhar a sustentabilidade de suas propriedades através de melhores práticas de cultivo e desenvolvimentos de seus produtos. Também apoia projetos de outras cooperativas voltados à proteção do meio ambiente e sustentabilidade.

De acordo com o balanço social de 2014, a cooperativa investiu mais de 116 mil reais em programas e projetos ambientais externos e mais de 14 mil reais em ações internas, junto a cooperados.

4.2 Princípios do cooperativismo e a responsabilidade social na Sicredi Alto Uruguai RS/SC

As práticas de responsabilidade social já vêm intrínsecas ao cooperativismo. A Sicredi Alto Uruguai RS/SC procura cumprir com estes princípios e tem neles a base de sua atuação.

a) Adesão voluntária e livre: Na Sicredi Alto Uruguai RS/SC este princípio é praticado através da adesão espontânea de todas as pessoas que estejam dispostas a aceitar as responsabilidades da sociedade e a utilizar os produtos e serviços que a cooperativa dispõe. Foi no dia 19 de agosto de 2003, em Assembleia Geral Extraordinária, que foi aprovada a Livre Admissão de Associados, fato que permitiu a livre associação de pessoas à cooperativa, garantindo, de fato e de direito, a autorização para operar com pessoas físicas e jurídicas, buscando a abertura de novos mercados e atender a uma gama maior de associados, sem distinção social, racial, política, religiosa e de gênero.

b) Gestão democrática pelos associados: Na Sicredi Alto Uruguai RS/SC as ações dos gestores são acompanhadas e fiscalizadas por meio da participação em reuniões e assembleias, também pela atuação dos conselheiros de Administração e Fiscal e dos coordenadores de núcleo eleitos pelos associados. Constitui um direito e um dever do associado o acompanhamento e a participação ativa e efetiva nas Reuniões de Núcleo, Assembleias de Núcleo e Assembleias Gerais, onde podem expressar e dar sua opinião, crítica ou sugestão. Todo associado tem seu direito ao voto.

c) Participação econômica dos associados: Todos os associados são donos e participam de forma justa e igual na contribuição ao capital (quotas-partes). Na Sicredi Alto Uruguai RS/SC, uma parte do capital é destinado para as reservas legais, que vai constituir o patrimônio da cooperativa, outra parte é destinado ao FATES (Fundo Assistencial, Técnico, Educacional e Social) e o restante, após a proposta ser aprovada pela assembleia, será distribuído na cota-capital dos associados de acordo com sua movimentação financeira e utilização dos produtos e serviços no referido período.

d) Autonomia e Independência: A Sicredi Alto Uruguai RS/SC possui autonomia e independência na tomada de decisões, pois uma cooperativa é uma associação de pessoas para pessoas que se juntam voluntariamente para atender as suas necessidades comuns em diversas áreas, seja econômica, social ou cultural, controlando elas mesmas o funcionamento e aplicação dos investimentos realizados pela cooperativa.

e) Educação, formação e informação: Atualmente a cooperativa dispõe de diversas ações que visam proporcionar educação, os quais estão concentrados dentro do programa de Educação Corporativa, sempre de acordo com o público e a necessidade. Para os associados, a cooperativa dispõe de diversas ações e programas que visam a capacitação tanto pessoal como profissional de seus membros, de suas comunidades e conseqüentemente da região. Para disseminar as informações pertinentes à cada público, a cooperativa dispõe de diversos meios. Hoje trabalha com a publicação anual do seu Balanço Social, o seu informativo impresso, informativo na rádio, pelo seu site e também através das redes sociais.

f) Intercooperação: A Sicredi Alto Uruguai RS/SC trabalha em conjunto com cooperativas da sua área de atuação, conjugando esforços para dar mais força ao movimento cooperativo. Também vem mantendo convênio de parceria com diversas cooperativas locais, repassando auxílio financeiro para a contratação de profissionais especializados.

g) Compromisso com a comunidade: A cooperativa busca reforçar seu compromisso com a comunidade cumprindo com sua visão de ser reconhecida pela sociedade como instituição financeira cooperativa, comprometida com o desenvolvimento econômico e social dos seus associados, além de manter parcerias com diversas entidades à fim de oportunizar palestras e cursos, disponibiliza também para diversas entidades auxílio financeiro, à fim de contribuir com a manutenção de suas atividades e desenvolve diferentes ações e programas voltados a responsabilidade social.

4.3 Formas de comunicação das ações desenvolvidas aos *Stakeholders*: Assembleias gerais e balanço social

Cumprindo o que determina a legislação, e como forma de divulgar suas ações e prestar contas sobre a Cooperativa, a Sicredi Alto Uruguai RS/SC realiza anualmente a Assembleia Geral Ordinária, que acontece antes do encerramento do primeiro trimestre do ano. Antecedendo a Assembleia Geral Ordinária, com vistas a uma maior participação do quadro social, e para a efetividade do princípio da transparência todos os assuntos constantes do edital de convocação são previamente discutidos nos 184 núcleos cooperativos espalhados pelos municípios de atuação. Já as Assembleias Gerais extraordinárias realizam-se sempre que necessário para deliberar sobre qualquer assunto de interesse social. De acordo com informações da cooperativa, as participações nas assembleias giram em torno de 18% do quadro social.

A Sicredi Alto Uruguai publica anualmente o Balanço Social. Este é divulgado para todos os associados e comunidades através da disponibilização de sua versão virtual no site da cooperativa. São impressos exemplares que são enviados para as unidades de atendimento da cooperativa que ficam expostos para visualização dos associados, e os demais são distribuídos para entidades e representantes de entidades que tiveram contribuição na sua elaboração, através de ações e parcerias realizadas no período. Também são entregues exemplares para conselheiros, prefeitos, presidentes de outras cooperativas, coordenadores de núcleo e representantes de entidades como Sindicatos dos Trabalhadores Rurais, Câmara de Vereadores, ACIs, CDLs, Igrejas, Emater, Ascar, Secretarias de Educação, além de outras que são parceiras da cooperativa.

Além do Balanço social e das assembleias, a cooperativa consegue transmitir as ações desenvolvidas também por meio de um informativo impresso que é entregue a todos os associados que vão às unidades de atendimento e que participam das assembleias de núcleo, os quais também são disponibilizados em formato virtual através do site da cooperativa. Também divulga suas ações e informações através do informativo semanal de rádio, transmitido em 14 emissoras da sua área de atuação e através da internet, por meio do site www.sicredialtouruguirssc.coop.br e na página no Facebook.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta pesquisa foi apresentar como a prática da responsabilidade social junto aos *Stakeholders* vem sendo desenvolvida dentro das instituições com ênfase nas cooperativas, utilizando o caso da Sicredi Alto Uruguai RS/SC. Para atingir o objetivo geral proposto na pesquisa foi utilizada a metodologia descritiva, através de uma pesquisa teórica e documental, com abordagem qualitativa-quantitativa dos dados, obtidos por meio de uma entrevista semiestruturada e de dados do balanço social e do site da cooperativa. A amostra desta pesquisa abrange as vinte e sete unidades da Sicredi Alto Uruguai RS/SC, distribuídas em vinte e cinco municípios que são beneficiados pelas ações e projetos sociais desenvolvidos pela cooperativa.

O primeiro objetivo específico era revisar os conceitos relativos a responsabilidade social e como esse tema é trabalhado dentro do sistema cooperativo, a partir disso foi realizada uma pesquisa bibliográfica em livros, artigos e outros documentos que pôde situar melhor o tema trabalhado. O segundo objetivo foi identificar na literatura como acontece na prática a concretização da responsabilidade social nas instituições por meio da relação com seu público de interesse (*stakeholders*), nesse sentido, foi identificado uma metodologia de trabalho, por meio dos indicadores sociais e ambientais, que embasou o restante do trabalho de pesquisa. E o último objetivo foi apresentar ações desenvolvidas pela Sicredi Alto Uruguai RS/SC, que concretizam a prática da responsabilidade social junto a seus *Stakeholders*. Foram apresentados individualmente todos os indicadores e analisados as ações desenvolvidas pela cooperativa em cada um.

Diante dos resultados encontrados concluiu-se quanto ao objetivo geral que a Sicredi Alto Uruguai RS/SC concretiza efetivamente seu papel social junto a seu público de interesse, desde associados, colaboradores, comunidade, governo e meio ambiente, através de projetos e ações concretas que trazem diversos benefícios a todos os envolvidos.

Como sugestão recomenda-se uma atenção maior da cooperativa para o indicador social fornecedores, como forma de ampliar mais as relações junto a este público em especial e também trabalhar com algumas ações com o intuito de melhorar o índice de participação dos associados nas assembleias gerais.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO, M. P. et al. Ação social nas empresas e redes associativas no Vale do Rio dos Sinos. In: ARAÚJO, M. P. (org.). **Construindo o social**: através da ação e da responsabilidade. Novo Hamburgo: FEEVALE, 2006. p. 9-62.

BRASIL. **Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971**. Distrito Federal. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm> Acesso em: 19 abr. 2016.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 10.8 Entidades cooperativas**. 2016. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t108.htm>> Acesso em: 21 abr. 2016.

- FREEMAN, R. E. Strategic management: a stakeholder approach. In. LYRA, M. G.; GOMES, R. C.; JACOVINE, L. A. G. **O Papel dos Stakeholders na sustentabilidade da empresa: contribuições para construção de um modelo de análise.** RAC, Curitiba, v. 13, art. 3, p. 39-52, jun. 2009. Edição Especial.
- FROES, C.; NETO, F.P.M. **Responsabilidade social e cidadania empresarial.** A administração do terceiro setor. 2 ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- INSTITUTO ETHOS. **Valores, transparência e governança.** 2016. Disponível em <<http://www3.ethos.org.br/conteudo/gestao-socialmente-responsavel/valores-transparencia-e-governanca/#.Vx6r9dQrJdg>> Acesso em: 25 abr. 2016.
- MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada.** 3 ed. Porto Alegre: Bookmann, 2001.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- OLIVEIRA, A. L. **SA8000: O Modelo ISO-9000 aplicado à Responsabilidade Social.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.
- OLIVEIRA, F. R. M. **Relações Públicas e a comunicação na empresa cidadã.** São Paulo: Peirópolis, 2002.
- PONCHIROLI, O. **Ética e responsabilidade social empresarial.** Curitiba, PR: Juruá, 2007.
- REIS, C. N. dos; MEDEIROS, L. E. **Responsabilidade social das empresas e balanço social: meios propulsores do desenvolvimento econômico e social.** São Paulo, Atlas, 2009.
- RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- RODRIGUES, C. P. **Projetos sociais corporativos: como avaliar e tornar essa estratégia eficaz.** São Paulo: Atlas, 2010.
- ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guias para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações, e estudos de casos.** São Paulo, Atlas, 1999.
- RUSSO, D. R. O capital humano e a responsabilidade social empresarial. In: ARAUJO, M. P. (org.). **Construindo o social: através da ação e da responsabilidade.** Novo Hamburgo: FEEVALE, 2006. p. 79-83.
- SANTOS, A.; GOUVEIA, F. H. C.; VIEIRA, S. P. **Contabilidade das sociedades cooperativas: aspectos gerais e prestação de contas.** 2 ed. São Paulo, Atlas, 2012.
- SAVOLDI, Z.; ZAMBERLAN, L.; SPAREMBERGER, A. A responsabilidade social em cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul. In: BÜTTENBENDER, P. L. (org.). **Gestão de cooperativas: fundamentos, estudos e práticas.** Ijuí: Unijuí, 2011. p. 77 a 102.

SESCOOP-RS. **Conceitos e princípios**. 2016. Disponível em:
<<http://www.sescooprs.coop.br/cooperativismo/conceitos-principios>> Acesso em: 21 abr. 2016.

SICREDI RS/SC. **Notícias**. 2016. Disponível em:
<<http://www.sicredialtouruguai.coop.br/site/noticia-188-sicredi-entre-as-melhores-empresas-para-voce-trabalhar.html>>. Acesso em: 31 abr. 2016.

_____. **Balço Social 2014**. Disponível em:
<http://www.sicredialtouruguai.coop.br/site/gestao_balanco.html>. Acesso em 03 abr. 2106.

TENÓRIO, F. G. **Responsabilidade Social Empresarial**: teoria e prática. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

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

TOLDO, M. Responsabilidade Social Empresarial. In: GARCIA, B. G. (colab.). **Responsabilidade social das empresas**: a contribuição das universidades. São Paulo: Peirópolis, 2002. p. 71-102.

APLICABILIDADE DO MÉTODO DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS UEP EM UMA INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES NO OESTE DE SANTA CATARINA

Gabriel Hennig

Estudante de Administração
Universidade Federal da Fronteira Sul
gabrielhennig01@gmail.com

Charles Albino Schultz

Mestre em Contabilidade
Universidade Federal da Fronteira Sul
charles.schultz@uffs.edu.br

RESUMO

Este estudo tem como objetivo testar a aplicabilidade do método de custeio UEP (Unidade de Esforço de Produção), analisando as suas vantagens e desvantagens em uma indústria de confecções situada no oeste de Santa Catarina. A pesquisa é de natureza quantitativa e caracteriza-se como estudo de caso quanto aos seus procedimentos técnicos. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas e dados documentais dos controles internos já existentes na organização. No que diz respeito às fontes de informações, a pesquisa é caracterizada como documental. Pode-se concluir que o método de custeio UEP é aplicável à empresa e que o método tem potencial de gerar informações mais acuradas sobre os custos de produção. Apesar de possuir algumas desvantagens e dificuldades na sua implementação, não foram detectados fatos que possam impedir a aplicação do método na empresa. Como limitação do estudo apresenta-se a aplicação do método a apenas um grupo de produtos da organização, o que exigiu o uso de rateios para alguns dos custos, restringindo dessa forma as informações de custos geradas neste estudo.

Palavras-chave: UEP; Gestão de custos; Tomada de decisão; Unificação da produção.

1 INTRODUÇÃO

A gestão de custos possui papel importante na busca de vantagens em relação a outras organizações, pois, a partir dessas informações definem-se, preços de venda, estratégias de vendas, planejamento de produção, dentre outras várias decisões. Além da busca por informações quanto ao processo produtivo, as empresas podem partir desses dados para efetivar diminuições dos seus custos, tornando assim o sistema de produção mais eficiente e produtivo.

Tendo em vista a incerteza na tomada de decisão e a concorrência acirrada no ramo têxtil, o presente estudo aborda os custos de transformação pela aplicação do método de Custeio por Unidade de Esforço de Produção (UEP) pela apresentação de uma proposta de aplicação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP). Com isso pretende-se responder à pergunta de pesquisa “Como aplicar o método de custeio das UEP’s em uma indústria de confecções no oeste de Santa Catarina”.

Justifica-se esse estudo pela importância de entender e avaliar o comportamento dos custos em uma indústria de confecções utilizando-se como base o método das UEP’s, método esse que parte do princípio de que o tempo de produção é denominador para o cálculo dos custos em geral.

2 REVISÃO GERAL DA LITERATURA

2.1 Custeio por Unidade de Esforço de Produção

O método da UEP caracteriza-se pela unificação da produção, e a partir deste simplificar o processo de controle e gestão da unidade fabril. A criação de uma unidade de medida homogênea para a diversificada produção de uma indústria é um dos fatores cruciais e que simplificam o processo de geração dados e controle desses para o avanço da organização. Destaca-se que o método aborda somente os custos de transformação, enquanto que os custos de matéria-prima são analisados de maneira separada, geralmente pela aplicação do custeio direto (BORNIA, 2010).

Empresas que tenham processos produtivos complexos, e que variam de acordo como seu *mix* de produtos, tem certa dificuldade na alocação dos custos indiretos aos seus produtos. Já indústrias que fabricam apenas um produto, o cálculo e a alocação de custos e o próprio controle de desempenho tendem a ser bastante simples. Em uma empresa multiprodutora, os produtos e os seus custos já não podem ser simplesmente somados, pois, passados por diferentes processos os mesmos consomem diferentes tipos de esforços durante essa produção (BORNIA, 2010). Dessa maneira, a forma e/ou metodologia encontrada pelo método da UEP se concentra na simplificação do modelo de cálculo da produção de um período, partindo do pressuposto de que existe uma unidade de medida comum a todos os produtos e/ou processos da indústria (BORNIA, 2010). Além dessa simplificação, pode-se destacar a análise de desempenho que esse método pode fornecer ao gestor, o que pode ser de grande valia e diferenciação perante outros métodos de custeio (BORNIA, 2010).

Unificar a produção parte da ideia de que se unam todos os esforços despendidos em torno do produto de uma respectiva indústria, assim somando esses esforços se obteria o esforço total em prol daquele produto e, logo, o custo total do mesmo (BORNIA, 2010). Dentro desse esforço pode ser destacado não só o que é ligado diretamente a produção do item, mas sim ao controle da produção, a manutenção dos equipamentos, o controle de qualidade e até o trabalho intelectual desenvolvido para o planejamento da produção. Mensurar esses esforços pode parecer complicado no início, mas é necessário obter a relação entre esses trabalhos realizados em volta da produção e trazer à tona o quanto cada um se debruçou sobre a sua atividade fim, assim desenvolve-se a medida denominada UEP (BORNIA, 2010).

Podem ser destacados três princípios fundamentais dentro do método UEP: princípio das estratificações, princípio das relações constantes e o princípio do valor agregado. O princípio das estratificações estabelece que uma maior precisão da relação entre os itens de custo e a quantidade destes diretamente alocados aos seus postos operativos, maior será a precisão nos resultados obtidos. Quanto aos custos indiretos que precisam de alocação, são utilizadas bases de rateio, o que pode tornar o resultado incorreto não demonstrando o real custo do produto (MOROZINI et al., 2006)

No que diz respeito ao princípio das relações constantes, o mesmo idealiza uma constância dos potenciais produtivos dos postos operativos ao longo do tempo, porém dessa forma, os fatores do ambiente externo da empresa não podem vir a interferir essa constância, principalmente aqueles que estão ligados a conjuntura econômica (MOROZINI et al., 2006).

Essa constância no tempo é apresentada pela teoria e confirmada pela prática pela condução de cálculos de revisão depois de cinco anos ou mais, em várias organizações, que tiveram várias ampliações em locais, pessoas, e até máquinas, observaram-se apenas variações insignificantes nas UEPs (ALLORA, 1985).

Ainda segundo Bornia (2010), um posto operativo rigorosamente definido possui um potencial também definido e este não varia no tempo se as características do posto não se alterarem. O potencial produtivo representa a capacidade do posto operativo de efetuar o trabalho, e essa não é afetada por variações externas a empresa.

Quanto ao valor agregado, Souza e Diehl, 2009 *apud* Kraemer (1995) citam que a empresa é analisada em função do seu trabalho na transformação de matérias-primas em produtos acabados, tendo em vista esse trabalho, devem ser analisados indicadores de lucratividade e rentabilidade dos respectivos produtos, levando em consideração os trabalhos efetivamente realizados sobre as matérias-primas, e assim esse esforço é alocado ao produto.

Nesse princípio visualiza-se a fábrica como transformadora de matérias-primas em produtos acabados, ou seja, o produto da fábrica é o trabalho que a mesma efetua sobre a matéria-prima e não a própria matéria-prima em si, logo para isso, a fábrica divide-se em duas partes: a fábrica e o setor administrativo (BORNIA, 2010).

A unificação da produção só é possível devido a esses princípios podendo, dessa forma, uma empresa que produz vários produtos ter o mesmo privilégio de uma empresa que produz apenas um produto, no sentido de que se pode utilizar uma unidade de medida padrão para todos os seus produtos, o que de certa forma pode auxiliar a gestão não só dos custos, mas também do seu processo produtivo (SOUZA e DIEHL, 2009 *apud* KRAEMER, 1995).

O método das UEPs pode ser dividido em duas etapas, as quais consistem em etapa da implantação e etapa da operacionalização. A primeira consiste em uma maior atenção e esforços na implementação do método das UEPs, a qual pode ter algumas dificuldades inerentes ao teor altamente técnico que possui. Ainda nessa parte é efetuada a análise da estrutura produtiva da organização, que visa descrever os seus processos e os seus respectivos produtos. Conforme Allora (1985), os cálculos dos esforços de produção e a sua transformação em relações constantes, ou seja, as UEPs, pode ser considerado um trabalho muito técnico e até especializado, o qual deve ser executado então por profissionais competentes e experientes, caso contrário podem até haver erros e distorções nesses cálculos que podem gerar efeitos negativos nos controles das empresas.

Por outro lado, a etapa da operacionalização visa valorizar a própria UEP, ou seja, criar valor a essa que foi definida na fase anterior. Dessa forma, na primeira etapa é encontrada a UEP, e na etapa da operacionalização, o método visa valorizar a UEP e o próprio valor da transformação de cada produto, cálculo que é efetuado através da multiplicação do valor da UEP pela quantidade correspondente a cada produto.

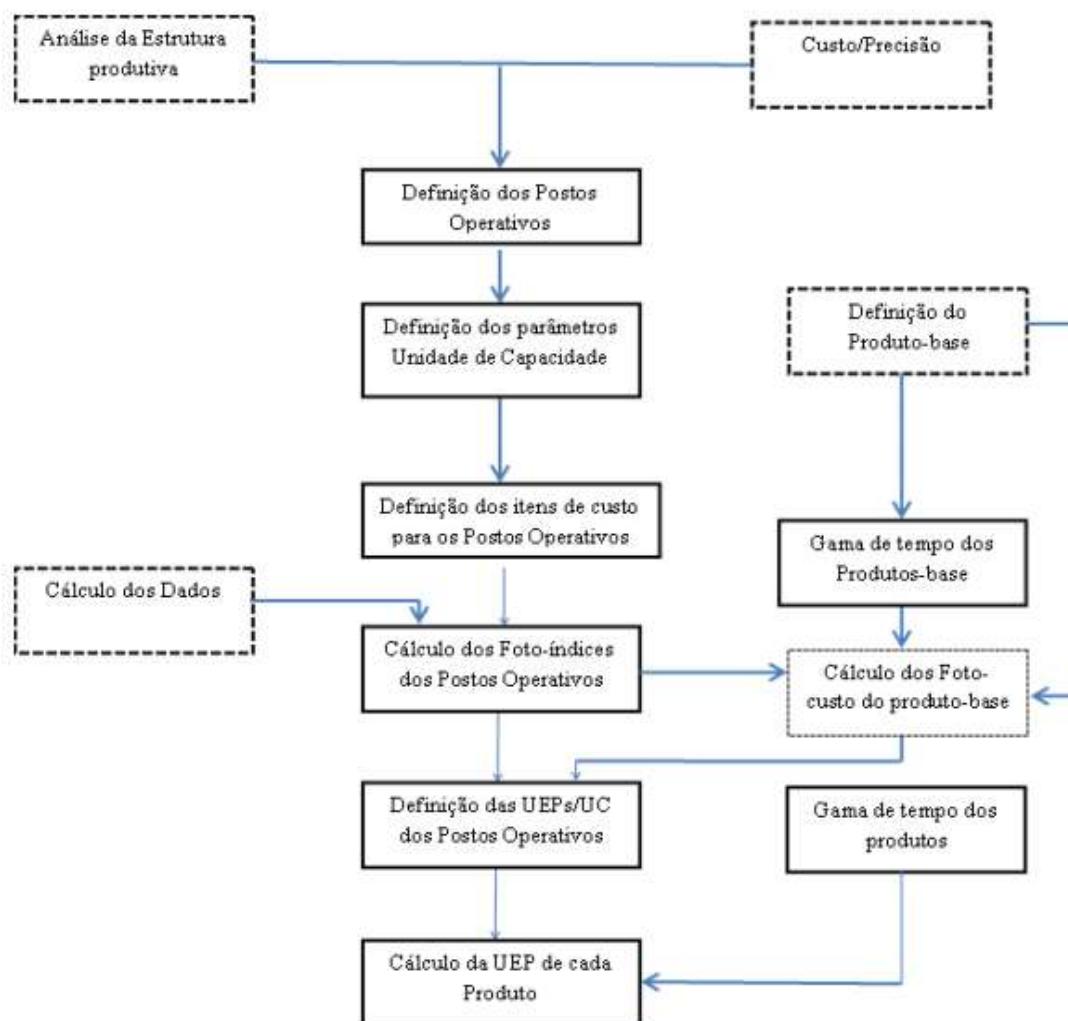
Segundo Borna (2010), a implantação do método é considerada a parte que exige mais esforço. No entanto, a operacionalização é consideravelmente mais simples o que torna o método mais rápido e ágil na geração de informações. A implantação em si divide-se em cinco etapas básicas: 1) divide-se a fábrica em postos operativos; 2) determinam-se os foto-índices; 3) determinar o produto base; 4) calculam-se os potenciais produtivos; e, 5) determinam-se os equivalentes dos produtos. Essas etapas compõem o roteiro de implantação apresentado na Figura 1.

Na primeira etapa faz-se a divisão da fábrica em postos operativos, que se caracterizam justamente pela ligação direta com os produtos, ou seja, o posto operativo é composto de operações de transformação, que apresentam a característica de serem semelhantes para todos os produtos que pelo posto passarem, definindo assim o tempo de passagem de cada item no respectivo processo (BORNIA, 2010). Cada um desses postos tem o seu potencial produtivo, e dessa maneira repassa aos produtos a quantidade de esforço de produção gerada em virtude daquela atividade, ou seja, um posto operativo com um funcionamento de uma hora tem o seu potencial definido e medido em UEP/h, e o tempo que determinado item leva para passar em no processo de um posto operativo identificará o esforço de tempo que para ele foi destinado, ou então, a quantidade de UEPs que ele consumiu para ser fabricado (BORNIA, 2010).

A partir da separação da indústria em postos operativos, são definidos os índices de custos, também conhecidos como foto-índices, esses que englobam todos os itens relevantes do referido processo, formando-se assim o custo por hora daquele posto (BORNIA, 2010). Diferentemente dos sistemas de custos usuais, no UEP são estimados os custos incorridos no

período de baixo para cima, quando nos métodos tradicionais parte-se de cima para baixo, ou seja, do valor monetário distribuído a tal centro de custo e partir deste vai se diluindo ao produto, já na UEP é justamente ao contrário, inicia-se pela quantidade de cada insumo empregado ao produto, informação essa gerada pela engenharia, e assim, consegue-se um índice de custos para cada posto operativo que demonstra o real custo nele incorrido no funcionamento efetivo do posto operativo (BORNIA, 2010).

Figura 1 – Roteiro para a Implantação do método UEP



Fonte: Kliemann Neto, 1994, p. 15.

O próximo passo do processo é a escolha do produto-base. Existem diferentes formas de estabelecer qual o produto será o produto-base, porém a mais simples e mais correta é a escolha pelo produto que passe pelo maior número de postos operativos. No entanto, Borna (2010) afirma que o mesmo pode ser um produto real ou até mesmo um produto fictício, porém, deve representar a estrutura produtiva real da empresa. Sugere-se que se utilize o tempo médio de passagem do produto pelos seus respectivos postos operativos. Esse produto ainda vai ter a funcionalidade de amortecer as variações individuais dos potenciais produtivos.

Após a determinação do produto-base, o passo seguinte é caracterizado pelo cálculo dos potenciais produtivos dos postos operativos, o qual indica quantas vezes o foto-custo do produto-base cabe no foto-índice do posto operativo, ou seja, na divisão dos foto-índices pelo foto-custo-base (BORNIA, 2010).

As relações entre os potenciais produtivos teoricamente permanecem constantes no tempo, desde que não se efetue uma alteração na estrutura produtiva da fábrica. Porém, como são utilizadas relações entre custos horários para se estimarem essas relações, considera-se natural haver variações ao momento que tiverem alterações nos itens de custo. Essas variações são dependentes da estrutura de custos da empresa e das modificações nos itens de custo, logo, não serão afetadas pela escolha do produto-base utilizado, esse que serve para amortecer as variações individuais dos potenciais produtivos sem afetar as variações ocorridas nas relações entre os potenciais dos postos (BORNIA, 2010).

Sendo assim, já conhecida a capacidade de cada posto operativo de gerar esforço de produção determinam-se os equivalentes dos produtos, onde cada produto que passar pelo respectivo posto operativo absorverá uma determinada quantidade de esforço de produção, cujo somatório será o seu equivalente em UEP. Tornando esse procedimento como usual e aplicando o mesmo a toda produção da indústria, têm-se todas as informações respectivas a implantação do método (BORNIA, 2010).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Prodanov e Freitas (2013) destacam que a metodologia aplicada em um determinado nível examina, descreve e avalia métodos e técnicas de pesquisa norteando assim a coleta e o processamento das informações, visando o encaminhamento e a resolução do problema investigado.

No que tange aos procedimentos técnicos esse estudo pode ser classificado como um estudo de caso, que se concentra no estudo de um único caso (SERVERINO, 2007) e ainda tem o caráter de detalhamento e aprofundamento (VERGARA, 2013). Além disso, busca-se coletar e analisar informações relacionadas a um determinado indivíduo, uma família, um grupo, ou até uma comunidade, buscando explorar situações do cotidiano, situações do contexto que tenham relação com o assunto da pesquisa. Para a sua realização existem requisitos básicos a serem seguidos, entre eles, severidade, objetivação, originalidade e coerência (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Quanto à coleta dos dados ocorrida no mês de março de 2017, o estudo de caso buscou por meio de entrevistas não estruturadas os dados necessários para a aplicação das metodologias, e a partir dessas respostas se tem um conhecimento pertinente ao contexto da organização e os controles internos utilizados. Posteriormente se deu início a coleta dos dados documentais com o intuito de realizar o trabalho dentre os controles internos já existentes na empresa, além de outras informações específicas que foram coletadas por meio de entrevistas não estruturadas com os gestores da organização.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo apresentam-se os resultados e análises da aplicação da UEP no caso desenvolvido em uma indústria têxtil localizada na região oeste do estado de Santa Catarina. Os cálculos são apresentados sob a ótica do método de custeio UEP, aplicado ao grupo de produtos denominado camiseta. A escolha se deu de maneira intencional considerando o grupo que apresenta o maior faturamento e o maior volume de produção no período pesquisado.

No que tange à apresentação dos resultados, e com o propósito de atingir os objetivos da pesquisa, a aplicação foi dividida em três etapas: implantação do método UEP; operacionalização do método UEP; e, por fim, um subcapítulo com as discussões referentes às vantagens e desvantagens do método UEP, as quais estão apresentadas na revisão da literatura e foram ou não detectadas no presente estudo.

4.1 Implantação do método UEP

Durante a fase inicial de coleta de dados, pode-se observar e analisar os controles internos existentes na organização e a metodologia de controle de custos, bem como o cálculo de preço de venda, além de outros fatores como, a tributação incidente, controles de consumo de materiais, mão de obra utilizada, tecnologia empregada, processo produtivo etc. No processo de implantação do método UEP foram seguidas as seguintes etapas:

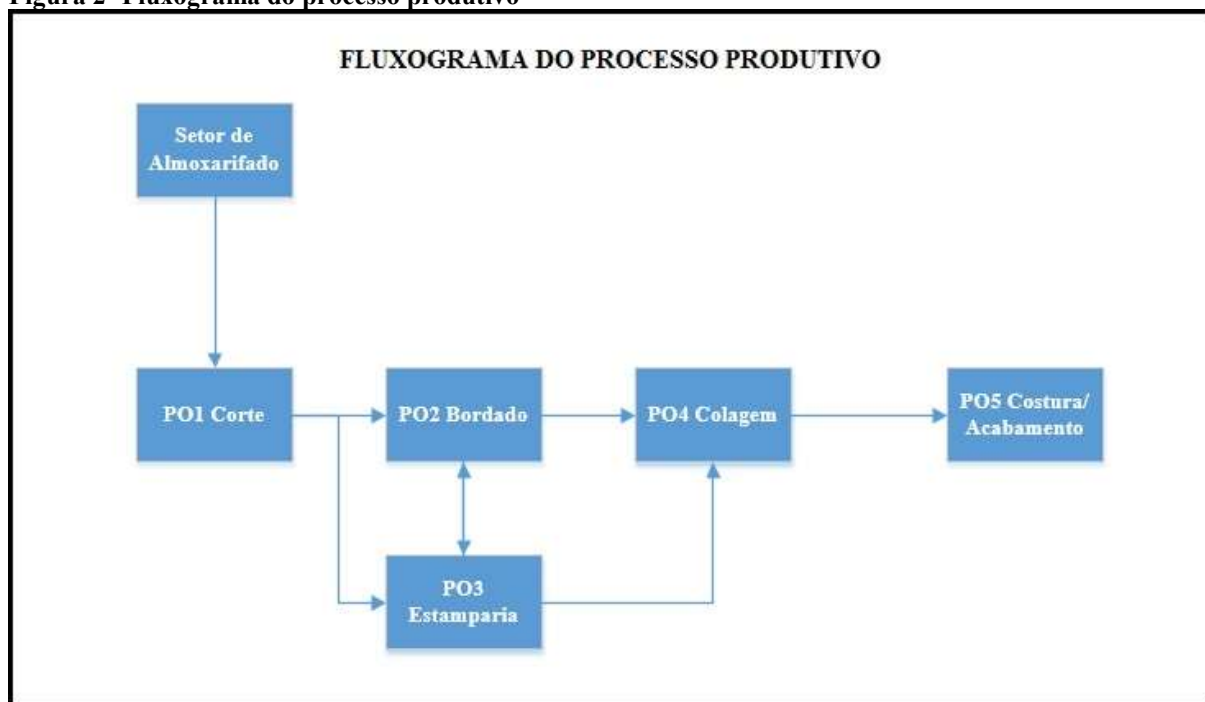
- a) Divisão da fábrica em postos operativos;
- b) Cálculo dos índices de custo;
- c) Escolha do produto base;
- d) Cálculo dos potenciais produtivos; e,
- e) Determinação dos equivalentes de produtos.

Essas etapas são apresentadas detalhadamente nas próximas subdivisões do presente capítulo.

4.1.1 Divisão da fábrica em postos operativos

A primeira etapa da implantação do método consiste na divisão da fábrica em postos operativos, ou quais segundo (BORNIA, 2010) consistem em um conjunto de operações de mesma natureza e com características semelhantes, podendo ser diferente de uma máquina ou um posto de trabalho. Com isso, dividiu-se a indústria nos seguintes postos operativos (PO): corte, bordado, estampa, colagem, costura/acabamento, conforme apresentado na Figura 2.

Figura 2- Fluxograma do processo produtivo



Fonte: Elaborado pelo autor

O PO1 corte é o processo onde o tecido recebido do setor de almoxarifado é cortado conforme a ficha técnica de cada produto do *mix* da empresa. O PO2 bordado recebe o tecido do PO1 e efetua o bordado de acordo com a ficha do referido produto. Assim como no PO2, o PO3 recebe do PO1 e também do PO2 os itens que serão estampados conforme o desenho desenvolvido pelo setor de P&D. Assim que terminado esse processo os itens vão para o PO4, e depois de finalizado o processo de colagem, todos produtos são encaminhados ao PO5 costura, que é considerado o mais complexo de todos, pois congrega um número maior de máquinas e

peçoas, cujos operadores necessitam de treinamento para que consigam efetuar suas tarefas em sincronismo com os demais.

O Quadro 1 apresenta a quantidade de equipamentos e funcionários por posto operativo.

Quadro 1 – Divisão da fábrica em postos operativos

Códigos	Posto Operativo	Nº de equipamentos	Funcionários
PO1	Corte	2	38
PO2	Bordado	3	12
PO3	Estamparia	1	5
PO4	Colagem	1	7
PO5	Costura/Acabamento	78	85

Fonte: Elaborado pelos autores

O próximo passo consiste no cálculo dos índices de custo para os postos operativos.

4.1.2 Cálculo dos índices de custo

O próximo passo do processo de implantação do método UEP é a determinação do custo horário (R\$/h) dos postos operativos, denominado por cálculo dos índices de custo. Os índices são calculados tecnicamente, de acordo com o real dispêndio de insumos por parte dos postos operativos ativos na operação, deixando de lado as matérias-primas. Segundo (BORNIA, 2010), esse levantamento deve ser efetuado de maneira vertical, de baixo para cima, partindo da ideia de considerar o efetivo consumo dos insumos para suportar o funcionamento dos postos operativos.

Para realizar o cálculo dos índices de custos é preciso identificar todos os custos de transformação do processo produtivo no respectivo período analisado. Para tal, foram considerados como custos de transformação os seguintes elementos de custos: mão de obra direta; mão de obra indireta; manutenção; energia elétrica; aluguel de máquinas e equipamentos; e, materiais de consumo. O detalhamento do cálculo é apresentado na sequência.

4.1.2.1 Mão de obra direta (MOD)

O valor da mão de obra direta foi determinado com base na soma dos salários brutos, encargos sociais, horas extras e ainda os demais benefícios que a empresa dos colaboradores ligados a cada posto operativo demonstrado no Quadro 1. Na sequência, efetuou-se uma análise dos tempos-padrão de todos os itens produzidos no período pesquisado, para que possa ser considerado apenas o que compete ao grupo de camisetas. Esse cálculo se deve ao fato de o estudo não contemplar todo o *mix* de produtos da empresa, quando o método é aplicado na organização como um todo não há mais necessidade de tal equação. Para isso, o cálculo efetuado para a alocação dos custos de mão de obra direta, foi efetuado através da Equação 1:

$$I: \frac{\text{Total de tempos padrões do grupo de camisetas produzidos no período}}{\text{Total de tempos padrões de todos os grupos com produção no período}} \quad (1)$$

Dessa maneira, obteve-se o índice de custo de cada posto operativo referente à MOD. Esse índice multiplicado pelo valor total do custo do posto operativo compete ao custo total da mão de obra do grupo de camisetas. Lembrando que o cálculo só foi efetuado para os postos operativos em que houve produção de outros grupos de produtos, nos postos operativos com produção específica do grupo camisetas, como é o caso do PO5 não foi necessário efetuar tal cálculo. No Quadro 2 apresenta-se o índice determinado a partir da aplicação da Equação 1.

Quadro 2 – Índices de custo da mão de obra direta

Códigos	Índice %
PO1	9,12%
PO2	9,25%
PO3	10%
PO4	9%
PO5	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme demonstrado no Quadro 2, cada posto operativo tem o seu índice de acordo com a aplicação da Equação 1. Após o conhecimento desses índices passou-se para o elemento de custo mão de obra indireta.

4.1.2.2 Mão de obra indireta (MOI)

No que se refere ao valor que representa a mão de obra indireta, o mesmo foi obtido através da soma dos salários, encargos sociais, horas extras, e os demais benefícios direcionados aos supervisores e gerentes de produção, e ainda aos funcionários relacionados aos setores de apoio na área de operações da organização, sendo assim, esse item fica composto pelos seguintes setores: gerência de produção, inteligência tecnológica, planejamento e controle da produção, suprimentos, almoxarifado, qualidade, manutenção e centro de abastecimento. O cálculo desse item no Quadro 3 efetivou-se através de uma entrevista semiestruturada com cada um dos supervisores dos setores de apoio, onde se buscou ponderar a quantidade de tempo despendida pelos setores de apoio e/ou indiretos para os postos operativos que contemplam o processo produtivo. Para tanto o cálculo foi efetuado através da Equação 2:

$$I: \frac{\text{Tempo despendido pelos setores de apoio para os postos operativos}}{\text{Tempo total disponível pelos setores de apoio}} \quad (2)$$

No Quadro 3 apresentam-se os índices de custo gerados por meio das entrevistas realizadas com cada gestor de cada setor em específico.

Quadro 3 – Índices de custo da mão de obra indireta

Códigos	Gerência de Produção	IT	PCP	Suprimentos	Almoxarifado	Qualidade	Manutenção	CA
PO1	25%	10%	20%	40%	65%	35%		10%
PO2	5%	23%	20%	10%	10%	12%		20%
PO3	3%	24%	15%	10%	10%	15%		5%
PO4	2%	23%	20%	10%	10%	8%		15%
PO5	65%	20%	25%	30%	5%	30%	100%	50%

Fonte: Elaborado pelos autores

4.1.2.3 Manutenção

A manutenção é composta por três diferentes tipos, a manutenção de pequenos reparos, a manutenção preventiva e a manutenção para a instalação de novos equipamentos. Este item teve o valor definido de acordo com as baixas de requisição de manutenção e o próprio lançamento de notas fiscais relacionadas de maneira direta a cada posto operativo, conforme o Quadro 4. Os dados foram obtidos em um relatório disponibilizado pela área de custos, no qual apresenta a soma mensal dos gastos periódicos à manutenção em cada posto operativo da empresa.

4.1.2.4 Energia elétrica

No que tange ao valor referente à energia elétrica consumida no processo produtivo durante o período pesquisado, a mesma foi atribuída a cada posto operativo pela

metragem/espço em que o posto utiliza dentro do pavilhão industrial, informação essa oriunda de um relatório repassado pela área de custos.

4.1.2.5 Aluguel de máquinas

No que diz respeito ao valor mensal de aluguel de máquinas e equipamentos, o mesmo foi determinado a partir de uma planilha de controle disponibilizada pelo setor de custos. Por conta da locação inexistem custos de depreciação.

4.1.2.6 Materiais de consumo

Quanto ao valor referente aos materiais de consumo, bem como na manutenção, tiveram a sua determinação através das baixas das requisições dos referidos postos operativos, e ainda, o lançamento de notas fiscais relacionadas diretamente a cada posto operativo. A relação foi disponibilizada pela área contábil juntamente com a área de custos.

No Quadro 4 apresentam-se os custos de transformação apurados em cada posto operativo referente ao mês de março do ano de 2017.

Quadro 4 – Custos mensais por posto operativo

Códigos	MOD	MOI	Manutenção	Energia Elétrica	Aluguel	Materiais de Consumo	Total
PO1	7.585,24	4.455,22	4.209,65	4.191,46	14.765,01	12.393,86	47.600,43
PO2	3.234,25	1.335,83	2.104,82	2.395,12	7.434,19	3.351,23	19.855,44
PO3	1.057,81	1.239,64	491,13	1.197,56	1.517,27	15.325,44	20.828,85
PO4	1.614,37	1.188,55	210,48	598,78	1.133,07	1.840,64	6.585,90
PO5	165.467,89	5.882,78	2.118,55	3.148,94	11.168,06	9.870,27	197.656,49
Total (R\$)							292.527,11

Fonte: Elaborado pelos autores

O próximo passo consiste em determinar o foto-índice de cada posto operativo. Para tanto, divide-se o custo do posto operativo pelo tempo trabalhado no período (mês). No mês abordado todos os POs alcançaram a marca de 202,40 horas trabalhadas. Para o cálculo utiliza-se a Equação 6.

$$F: \frac{CMPO}{HTM} \quad (3)$$

Onde: F - foto-índice do posto operativo; CMPO - custo mensal do posto operativo; HTM - horas trabalhadas no mês.

Aplicando-se a Equação 3 utiliza-se o custo total mensal de cada posto operativo (Quadro 4) dividido pela quantidade de horas trabalhadas em cada um deles (202,40). Como resultado obtém-se o custo por hora de cada posto operativo, denominado foto-índice, conforme apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 – Determinação dos foto-índices (em R\$)

Códigos	MOD	MOI	Manutenção	Energia elétrica	Aluguel	Mat. de consumo	Total
PO1	37,48	22,01	20,80	20,71	72,95	61,23	235,18
PO2	15,98	6,60	10,40	11,83	36,73	16,56	98,10
PO3	5,23	6,12	2,43	5,92	7,50	75,72	102,91
PO4	7,98	5,87	1,04	2,96	5,60	9,09	32,54
PO5	817,53	29,07	10,47	15,56	55,18	48,77	976,56

Fonte: Elaborado pelos autores

4.1.3 Escolha do produto base

Definiu-se como produto base o produto camiseta, uma vez que este produto passa pelo maior número de postos operativos durante o seu processo de fabricação. Além disso, é o item

do grupo de produtos da organização que teve maior volume de produção no período pesquisado.

De posse dos tempos de passagem dos produtos pelos postos operativos e seus respectivos foto-índices, calculou-se o custo do produto base, também denominado como foto-custo base. Mensurado em valores monetários ele é utilizado como base de comparação para determinar as relações desejadas. No Quadro 6 apresenta-se o custo do produto base identificado em cada posto operativo do processo, os tempos de passagem e ainda o custo hora estabelecido por posto operativo.

Quadro 6 – Custo do produto-base

Códigos	Custo hora (R\$)	Tempo de passagem (h)	Custo do produto-base (R\$)
PO1	235,18	0,017	4,00
PO2	98,10	0,014	1,37
PO3	102,91	0,012	1,23
PO4	32,54	0,011	0,36
PO5	976,56	0,019	18,55
Total (R\$)			25,52

Fonte: Elaborado pelos autores

4.1.4 Cálculo dos potenciais produtivos

A identificação dos potenciais produtivos implica em definir a quantidade de esforço de produção gerada pelo posto operativo quando em funcionamento. Isto é realizado pela determinação por meio da quantidade de vezes que o foto-custo do produto-base é realizado em um índice do referido posto operativo. O cálculo é efetuado através da seguinte fórmula:

$$PP_n = \frac{F_n}{F_{\text{produto-ba}}} \quad (4)$$

Onde: PP_n – potencial produtivo do PO; F_n – foto-índice do PO(n); e, F_{Produto base} – foto-índice do produto-base.

No Quadro 7 evidenciam-se os valores dos potenciais produtivos dos postos operativos que compõem o processo produtivo da empresa.

Quadro 7 – Potenciais Produtivos dos postos operativos (UEP/Hora)

Códigos	Custo hora PO (R\$)	Valor base da UEP (R\$)	UEP/Hora
PO1	235,18	25,52	9,22
PO2	98,10	25,52	3,84
PO3	102,91	25,52	4,03
PO4	32,54	25,52	1,28
PO5	976,56	25,52	38,27

Fonte: Elaborado pelos autores

Com os resultados demonstrados no Quadro 7, é possível conhecer a capacidade produtiva instalada em termos de UEPs por hora em cada posto operativo. Observa-se que os postos operativos possuem distintas capacidades de produção em termos de UEPs. Por exemplo, o posto operativo PO1 (Corte) tem a capacidade de gerar 9,22 UEPs por hora, enquanto que nessa mesma unidade de tempo, o posto operativo PO5 (Costura) gera 38,27 UEPs por hora.

4.1.5 Determinação dos equivalentes de produtos

A última etapa do processo de implantação do método UEP consiste em estabelecer os equivalentes de produtos em UEP. Para a obtenção desse valor é necessária a multiplicação do

UEP/hora apresentado no Quadro 8, pelo tempo de passagem de cada produto nos postos operativos. Desta forma torna-se possível identificar a quantidade de UEPs que são consumidas pelos mesmos em cada posto operativo do seu respectivo processo produtivo.

No Quadro 8 apresentam-se os tempos de passagem dos produtos analisados neste estudo, identificados pelos códigos utilizados na empresa. A escolha dos mesmos foi de maneira intencional e se deve ao grande volume de produção desses itens no período analisado.

Quadro 8 – Tempos de passagem dos produtos pesquisados (em minutos)

Produtos	PO1	PO2	PO3	PO4	PO5
A06000001	0,017	0,014	0,012	0,011	0,019
A06000002	0,020	0,019	0,021	0,018	0,022
A06000003	0,021	0,015	0,014	0,016	0,024
A06000004	0,014	0,012	0,010	0,009	0,018

Fonte: Elaborado pelos autores

No Quadro 9 apresentam-se os valores para melhor entendimento do cálculo efetuado.

Quadro 9 – Cálculo do equivalente dos produtos em UEPs

Posto Operativo	Tempo de passagem	Potencial produtivo	Equivalente dos produtos
A06000001(produto base)			
PO1	0,017	9,22	0,1567
PO2	0,014	3,84	0,0538
PO3	0,012	4,03	0,0484
PO4	0,011	1,28	0,0140
PO5	0,019	38,27	<u>0,7271</u>
Total em UEP			1,00
A06000002			
PO1	0,020	9,22	0,1843
PO2	0,019	3,84	0,0730
PO3	0,021	4,03	0,0847
PO4	0,018	1,28	0,0230
PO5	0,022	38,27	<u>0,8419</u>
Total em UEP			1,21
A06000003			
PO1	0,021	9,22	0,1935
PO2	0,015	3,84	0,0577
PO3	0,014	4,03	0,0565
PO4	0,016	1,28	0,0204
PO5	0,024	38,27	<u>0,9184</u>
Total em UEP			1,25
A06000004			
PO1	0,014	9,22	0,1290
PO2	0,012	3,84	0,0461
PO3	0,010	4,03	0,0403
PO4	0,009	1,28	0,0115
PO5	0,018	38,27	<u>0,6888</u>
Total em UEP			0,92

Fonte: Elaborado pelos autores

Inicialmente multiplica-se o tempo de passagem pelo custo hora do posto operativo e encontra-se o custo total do produto base (R\$ 25,52), esse que servirá de base para o cálculo do restante dos produtos da pesquisa. Logo após, divide-se o custo hora do PO pelo custo total do produto base, gerando o potencial produtivo do produto em cada posto, e por fim, multiplica-se o potencial produtivo pelo tempo de passagem de cada posto operativo o que gera o equivalente do produto em UEP (1,00). Esse mesmo cálculo foi realizado para o restante dos

produtos da pesquisa, dessa forma encontrou-se o equivalente em UEPs de cada um deles conforme o Quadro 10.

Quadro 10 – Equivalentes dos produtos em UEPs

Produtos	Equivalentes em UEPs
A06000001 - CAMISETA MC DEC V SLIM FIT	1,00
A06000002 - CAMISETA MC BOLSO ESTAMPADO	1,21
A06000003 - CAMISETA MC DEC RED CONCEPT	1,25
A06000004 - CAMISETA MC BASIC	0,92

Fonte: Elaborado pelos autores

Para concretizar a adequação dos valores calculados como equivalentes em UEPs dos produtos fabricados, foi realizada uma conferência com o auxílio dos responsáveis pelo setor do planejamento e controle de produção (PCP), nessa conferência analisou-se os tempos de passagem dos produtos apresentados no Quadro 8, dessa forma os produtos que exigissem processamento diferente e/ou mais complexo no que diz respeito a máquinas e os tempos de passagem, deveriam ter valores equivalentes em UEPs também diferentes. No método UEP, os produtos passam a ser representados pela quantidade de UEPs equivalentes.

4.2 Operacionalização do método UEP

A segunda etapa da implantação do método consiste na operacionalização da mensuração da produção mensal da fábrica em UEPs produzidas. Para se obter esse valor multiplicou-se as quantidades produzidas de cada produto pesquisado pela quantidade de UEPs que o mesmo representa ou equivale no seu processo produtivo (QUADRO 11).

Quadro 11 – Produção total em UEP

Produtos	Produção (unidades)	Equivalentes em UEPs	UEPs produzidas
A06000001	15.093	1,00	15.093,00
A06000002	7.609	1,21	9.183,24
A06000003	8.492	1,25	10.585,18
A06000004	5.805	0,92	<u>5.316,11</u>
Total			40.177,53

Fonte: Elaborado pelo autor

No caso da empresa estudada a produção da fábrica somou um total de R\$ 40.177,53 UEPs conforme demonstrado no Quadro 11. A próxima etapa consiste em determinar o custo unitário de cada produto fabricado pela empresa. Para alcançar esse valor foi necessário inicialmente efetuar o cálculo do valor em R\$ da UEP no período analisado, esse valor foi encontrado através da divisão do custo de transformação mensal total e a quantidade de UEPs fabricadas no mesmo período.

O custo total de transformação no período foi de R\$ 292.527,11, no qual estão inclusos os gastos com mão de obra direta, mão de obra indireta, manutenção, materiais de consumo e energia elétrica. O cálculo efetuado para determinar o valor de cada UEP do período consiste em dividir o custo total pelo total de UEPs produzidas no respectivo período, (R\$ 292.527,11/40.177,53 UEPs) totalizando R\$ 7,28 por UEP. No Quadro 12 apresentam-se os valores que foram apurados como custo de transformação dos produtos.

Quadro 12 – Custo de transformação dos produtos

Produtos	Equivalentes em UEPs	Valor da UEP (R\$)	Custo unitário de transformação (R\$)
A06000001	1,00	7,28	7,28
A06000002	1,22	7,28	8,79
A06000003	1,15	7,28	9,08
A06000004	0,85	7,28	6,67

Fonte: Elaborado pelo autor

Determinado o custo unitário de transformação de cada produto, determina-se o custo total de cada produto pela soma do custo de matéria-prima e o custo de transformação unitário. O valor do custo unitário de cada item está demonstrado no Quadro 13.

Quadro 13 – Custo de produção mensal unitário

Produtos	Custo de transformação	Custo de MP	Custo Unitário Total UEP	Custo Unitário Total Absorção
A06000001	7,28	4,35	11,63	9,98
A06000002	8,79	4,04	12,83	10,54
A06000003	9,08	3,96	13,04	10,38
A06000004	6,67	4,67	11,34	9,95

Fonte: Elaborado pelo autor

No estudo realizado para a obtenção do valor do custo de matéria-prima (em R\$) foi disponibilizado pelo setor de custos, por meio de relatórios específicos (controle interno da empresa).

O Quadro 13 apresenta os custos unitários de acordo com cada metodologia, o custo unitário mensurado por meio do método de absorção foi disponibilizado pelo setor de custos da empresa, observa-se que cada metodologia apresenta diferentes resultados. Tanto no custeio por absorção quanto no método das UEPs, os custos fixos são distribuídos aos produtos através de critérios de rateio, os quais apresentam certo grau de subjetividade. A distorção entre os dois métodos consiste no critério de rateio adotado. No custeio por absorção, não existe um critério de rateio padrão, essa característica se confirma uma vez que nesse método pode-se optar por um critério de rateio com maior ou menor grau de arbitrariedade. Já no método UEP, devido a sua característica principal de homogeneização de unidades de medida, a alocação dos custos fixos utiliza um critério único e uniforme de rateio. Porém, é importante ressaltar que a subjetividade presente nesse método está na escolha do produto base, sendo esse o parâmetro utilizado para os demais cálculos necessários para implantação do método.

Se forem desconsiderados os efeitos dos rateios utilizados no custeio UEP, a situação apresentada no Quadro 13 representaria que os itens abordados neste estudo estão recebendo menos custos pelo custeio por absorção, o que indica que outros produtos estariam sendo sobrecarregados.

4.2.1 Medidas de desempenho

Após o conhecimento da produção da empresa é possível acompanhar a mesma através das medidas de desempenho a partir das medidas físicas. O método traz três índices com essa finalidade: eficiência, eficácia e produtividade horária. Conforme Bornia (2010), as medidas podem ser aplicadas a um setor, a um posto operativo ou a toda a empresa. Através destes pode-se fazer uma análise do rendimento de um posto ou um setor ao longo do tempo.

Devido a limitação do estudo a um grupo exclusivo de produtos da empresa, os dados apresentados para a ilustração do uso das medidas de desempenho são fictícios, porém, busca-se representar valores com a maior proximidade possível da realidade da organização.

A medida de desempenho da eficiência é representada pelo nível de produção alcançado em comparação com a produção padrão do período. Este indicador é representado pela capacidade teórica, apresentado pela Equação 5:

$$Eficiência: \frac{Produção\ real}{Capacidade\ teórica} \quad (5)$$

Considerando uma produção teórica fictícia de 90.500 UEPs no período, capacidade teórica fictícia de 98.200 UEPs no mesmo período, a eficiência da produção neste período seria

de 0,92 (90.500/98.200), o que representa eficiência produtiva de 92%. A partir da implantação do método UEP na organização como um todo esse indicador é facilmente determinado.

Já a eficácia tem relação com a excelência no trabalho e é calculada a partir da relação existente entre a produção do período com a produção que teoricamente deveria ser obtida no período trabalhado. São consideradas ineficácias o tempo desperdiçado com as paradas inesperadas. Este indicador também é conhecido como capacidade prática e é representado pela Equação 6.

$$Eficácia: \frac{Produção\ real}{Capacidade\ prática} \quad (6)$$

Quanto ao cálculo da eficácia, utilizando os dados fictícios já apresentados e os dados da produção real. Como na capacidade prática devem ser descontadas as paradas inesperadas no período, estimadas em 3.400 UEPs, este indicador atinge a marca de 0,95 (90.500/94.800), representa uma eficácia de 95%.

Por fim o indicador de produtividade horária indica a produção real do período em relação ao tempo de trabalho do posto operativo, do setor ou até da organização como um todo. Para determinar a produtividade utiliza-se a Equação 7.

$$Produtividade: \frac{Produção\ real}{Horas\ trabalhada} \quad (7)$$

Neste índice se considera a produção real (90.500 UEPs) para determinado período, e as horas trabalhadas (valor fictício 202,40 horas). Considerando estes dados o valor é uma produtividade horária de 447,13 UEPs.

Esses índices acima citados e descritos podem ser determinados para um posto operativo, setor ou para a organização toda, e quando é determinado para um posto operativo o processo tende a ser mais simples, já quando se trata de um setor ou da fábrica como um todo, o mesmo pode não ser tão óbvio. O fato de se ter o conhecimento da produção fabril permite ainda que outras medidas sejam possíveis de se gerar, o que dessa forma proporcionaria ainda mais um bom controle e o próprio acompanhamento do desempenho da fábrica em geral.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo é destinado à apresentação das considerações sobre os resultados obtidos, levando-se em consideração os objetivos propostos, bem como apresentar ainda as limitações do estudo e recomendações para estudos futuros.

No presente estudo, inicialmente, buscou-se demonstrar a aplicabilidade do método de custeio UEP na empresa estudada. O método se mostrou aplicável à atual realidade da organização, além disso, com potencial de gerar informações mais acuradas sobre os custos de produção da empresa. A utilização do método UEP possibilita um melhor gerenciamento de custos, uma vez que o custo unitário de cada produto é calculado pela mensuração do esforço de produção, que é quantificado pelos equivalentes de cada produto em UEPs.

Diante disso, pode-se inferir que com a implantação do método de custeio UEP, seja possível identificar situações nas quais um produto subsidia os custos de outro, pois, produtos mais elaborados ou com rendimentos menores recebem uma parte proporcionalmente maior no rateio dos custos fixos, em decorrência do custeio por absorção. Esta condição se dá pelo fato do método UEP estar fundamentado pela noção de esforço de produção, ou seja, da quantidade de esforço realizado por uma máquina funcionando, do esforço humano, do esforço de capitais, do esforço da energia aplicada e outros itens direta ou indiretamente aplicados. Dessa forma, pode-se afirmar que o custeio por UEP pode possibilitar uma alocação dos custos fixos mais próximos da realidade fabril, pois esse leva em conta o esforço realizado para a fabricação dos

produtos evidenciando diferenças no processo entre produtos, diferenças essas que normalmente são ignoradas na utilização do custeio por absorção, método atualmente utilizado pela organização.

Alguns aspectos podem vir a facilitar ou dificultar a aplicação do método na empresa. A primeira crítica ao método diz respeito ao não tratamento das matérias primas. Porém, essa desvantagem pode ser contornada sem maiores dificuldades com a aplicação concomitante do custeio direto.

Dentre as vantagens, durante as etapas de implantação do método de custeio UEP será considerado todo o processo produtivo para a realização do mapeamento de toda a fábrica para dividi-la em postos operativos. Como este mapeamento incluirá todas as operações, podem ser identificadas falhas ou oportunidades de melhoria no processo produtivo.

Outro aspecto vantajoso que precisa ser ressaltado é a sua facilidade na operacionalização do sistema de custos e a agilidade na disponibilização de informações para a tomada de decisões depois do método das UEPs estar implementado.

Como limitações do estudo, apresenta-se a aplicação do método apenas a um grupo de produtos da organização, o que exigiu o uso de alguns rateios para alguns custos, limitando as informações de custos geradas. Além disso, as medidas de desempenho que o método proporciona não puderam ser aplicadas também por conta da aplicação do método em apenas parte dos produtos, de modo que foram utilizados dados fictícios para a ilustração da utilização dos indicadores.

Ao que diz respeito às recomendações à empresa, acredita-se que o método se mostrou aplicável, visto que o método UEP ainda gera informações importantes para gestão dos custos de transformação da organização, de modo que se sugerem estudos para a implementação do método.

Acredita-se ainda que buscar a implantação do método para todos os grupos de produtos fabricados pela organização poderá possibilitar o uso de indicadores de desempenho.

REFERÊNCIAS

ALLORA, F. **Engenharia de custos técnicos**. São Paulo: Liv. Pioneira ed.; Blumenau, SC: Fundação Universidade Regional de Blumenau, 1985.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. 2. ed. Porto Alegre: Editora Bookmann, 2010.

KLIEMANN NETO, F. J. Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidades de esforço de produção. In: **I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**. São Leopoldo: Unisinos. 1995.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. 2010. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

MOROZINI et al. **Aplicação da abordagem UEP em uma empresa do setor fabril: um estudo de caso**. In: *Sistemas & Gestão*, v.1, n. 2, 2006.

PRODANOV, C. C. FREITAS, E. C. de. **Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 ed. Rio Grande do Sul: Universidade FEEVALE, 2013. Disponível em: <<https://www.feevale.br/cultura/editora-feevale/metodologia-do-trabalho-cientifico---2-edicao>>. Acesso em 17 mai. 2017.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo:

Cortez, 2007.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de custos – uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DESPERDÍCIOS EM RESTAURANTES *SELF-SERVICE*: ESTRATÉGIAS PARA A MINIMIZAÇÃO A PARTIR DO *BALANCED SCORECARD*

Marino Luiz Eyerkauffer

Mestre em Ciências Contábeis e Doutorando em Engenharia de Produção - UDESC
marino.luiz@udesc.br

Carolina Keil

Especialista em Controladoria e Finanças - UDESC
carol.keil79@gmail.com

RESUMO

A refeição fora de casa passou de opção de lazer para uma questão de necessidade na agitada vida cotidiana das famílias, oportunidade percebida pelos restaurantes *self-service*, que vem agradando os consumidores já que é crescente a demanda pelo serviço. No entanto, o negócio requer muito planejamento e atenção aos gostos e desejos do consumidor, ao mesmo tempo em que a estratégia deve permitir boa lucratividade e retorno para a sua prosperidade. O estudo traz uma pesquisa qualitativa, de natureza descritiva, que utilizou levantamento tipo *survey*, que objetiva o desenvolvimento de estratégias para minimização dos desperdícios de alimentos para restaurantes *self-service*, a partir de um conjunto de objetivos estratégicos, indicadores e metas nas perspectivas do *Balanced Scorecard* (BSC), além da modelagem dos processos críticos do negócio e seu monitoramento. Dados teóricos, e ainda empíricos obtidos nas empresas do setor na Cidade de Ibirama-SC, sustentam o processo de elaboração do modelo estratégico de minimização de desperdícios de alimentos, que permite a gestão estratégica dos custos e consequente otimização da lucratividade. Apresenta-se o BSC como ferramenta estratégica de gestão, mais especificamente com o desdobramento do mapa estratégico para o tema desperdício, que segue a relação de causa e efeito nas perspectivas de: finanças, cliente, processos e aprendizado e crescimento. Conclui-se que a competitividade do negócio e os impactos do desperdício de alimentos na lucratividade, representam importante desafio para gestores do planejamento ao monitoramento.

Palavras-chave: Desperdícios; Restaurantes *Self-service*; Gestão estratégica de custos; BSC.

1 INTRODUÇÃO

O restaurante *self-service* é um dos empreendimentos característicos do mundo moderno. Vivendo a correria diária, o consumidor está exigindo comida pronta, variada, nutritiva, bem feita, na quantidade escolhida e servida em ambiente confortável e com preço compatível.

De origem inglesa a palavra *self-service*, significa autosserviço, dispensando o atendimento prestado por garçons. O sistema de pesagem utilizado nestes restaurantes tem conquistado a simpatia do consumidor, permitindo ao cliente escolher os alimentos para sua refeição na quantidade desejada.

Embora o mercado em questão seja altamente promissor, no Brasil, 24,4% dos restaurantes fecham suas portas nos dois anos iniciais de atividade (GIGLIOTTI, 2013). A falta de planejamento permite que fatores chave de sucesso sejam negligenciados na gestão do negócio, a exemplo da gestão estratégica dos custos, dentre os quais os desperdícios são causadores de perda de competitividade e de baixa lucratividade.

A Organização das Nações Unidas - ONU (2014), afirma que cerca de um terço de todo alimento produzido no planeta vai direto para o lixo não sendo reaproveitado. No Brasil, o desperdício de alimentos chega a 64% do plantio e é desperdiçado ao longo da produção.

A gestão estratégica parte do princípio da resolução dos problemas organizacionais, que, portanto, deve dar conta de conceber e implantar ações que venham a favor de soluções viáveis. Para Oliveira (1999), a estratégia identifica, analisa e efetiva a interligação entre fatores ambientais internos e externos, visando usufruir das oportunidades ou de minimizar as ameaças perante as fragilidades e fortalezas da organização.

Uma ferramenta estratégica largamente utilizada em todo mundo e que atende as questões estratégicas do planejamento ao monitoramento do desempenho, é o *Balanced Scorecard* (BSC). Hendricks, Wiedman e Menor (2004) comentam os resultados de uma pesquisa realizada com mais de 700 empresas de cinco continentes, que revelou que o BSC era usado por 62% das organizações entrevistadas, o que representa um índice de adoção mais elevado do que outras ferramentas largamente utilizadas como a gestão da qualidade - TQM, a Integração da Cadeia de Abastecimento ou a Gestão Baseada em Atividades. Somado a estes índices, o êxito da ferramenta ainda fica evidenciado pela utilização por mais de 50% das empresas listadas na *Fortune 1000*.

O BSC é uma estrutura conceitual que traduz os objetivos estratégicos de uma organização em um conjunto de indicadores de *performance*. Diante de sua credibilidade, normalmente é implementado para definir visão, estratégia, objetivos, metas, envolvimento da equipe, alinhamento de recursos, iniciativas estratégicas, reforço de comunicação estratégica, dimensionamento de investimentos em ativos intangíveis e intelectuais.

O objetivo desta pesquisa é o desenvolvimento de estratégias para minimização dos desperdícios de alimentos para restaurantes *self-service*, a partir de um conjunto de objetivos estratégicos, indicadores e metas nas perspectivas do *Balanced Scorecard*.

Os indicadores do BSC propostos permitem o monitoramento estratégico e operacional, desta forma, pretende-se ainda: I- Contextualizar o negócio *self-service* e a problemática dos desperdícios de alimentos; II- Efetuar estudo empírico junto aos restaurantes *self-service* do perímetro urbano do Município de Ibirama - SC para identificar desperdícios de alimentos e suas estratégias de minimização; III- Desenvolver um modelo estratégico com vistas à minimização dos desperdícios de alimentos nos restaurantes *self-service* a partir das perspectivas do *Balanced Scorecard*; e apresentar uma modelagem de processos críticos do negócio e seu monitoramento.

Entre os fatores de insucesso dos restaurantes, apontados por Gibliotti (2013) estão a falta de planejamento estratégico, avaliação do mercado e conhecimento da concorrência. Neste sentido, o estudo encontra sua justificativa, por atuar diretamente em um dos problemas que afetam o desempenho dos restaurantes, ou seja, o planejamento estratégico para minimização dos desperdícios.

Para a ciência o estudo representa um avanço da discussão dos desperdícios em restaurantes, bem como da utilização do sistema de gestão estratégico *Balanced Scorecard*, ainda pouco recorrentes na literatura no que diz respeito a sua aplicação no serviço de alimentação.

A partir dos dados teóricos e empíricos, apresenta-se um modelo intuitivo para minimização dos desperdícios em restaurantes *self-service*, que serve para simulações de sistemas para organizações que visam à eficiência e eficácia por meio de uma gestão estratégica. Tomhave (2005) define modelo como um resumo, uma construção conceitual que representa processos, variáveis e relacionamentos, sem prover orientações específicas ou práticas para implementação.

Este artigo vem ao encontro da minimização de um dos vetores do desenvolvimento de inúmeros negócios familiares que sofrem com a estagnação do seu empreendimento devido ao baixo desempenho, muitas vezes provocado por fatores não medidos e gerenciados. Apresenta-se a seguir a revisão teórica seguida dos dados empíricos coletados. Na quarta seção apresenta-

se o modelo de gestão dos desperdícios a partir da estrutura do sistema de gestão estratégico *Balanced Scorecard*, seguido das considerações finais e referências do ensaio.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Levando em conta a confiabilidade e tradição do BSC, a sua aplicação se apresenta mais escassa no que diz respeito ao negócio de restaurantes e principalmente na minimização dos desperdícios.

A partir da investigação teórica, constatou-se que os estudos voltados à gestão do negócio de restaurantes ainda são pouco recorrentes na literatura. Investigações sobre desperdícios de alimentos em restaurantes foram conduzidos por Katajajuuri et al (2014), Halloran et al (2014), Lebersorger, Schneider (2014) e Nahman, Lange (2013), que apresentaram as categorias do desperdício e os segmentos de produção e/ou consumo.

Quanto ao uso do BSC em restaurantes do tipo comida em KG, Pedersen (2010) elaborou um estudo a partir do planejamento estratégico e Sekiya (2013), desenvolveu um sistema de indicadores de desempenho, o qual permite o alinhamento das ações cotidianas da empresa com seu planejamento estratégico. Ambos os trabalhos não apresentam o desdobramento do BSC para o nível tático e/ou operacional que permitiria visualizar a sua aderência à gestão estratégica de custos bem como da minimização dos desperdícios, objeto deste estudo.

2.1 Gestão estratégica de custos

Após a revolução industrial, com o surgimento, de fato, das primeiras indústrias, os executivos responsáveis pelos custos têm respondido satisfatoriamente aos anseios dos empresários e investidores concernentes às necessárias informações para a tomada de decisões (COSTA, 2009).

O que se tem constatado é esta verdadeira revolução na organização das empresas, por meio da utilização de tecnologias avançadas de produção, que tem encontrado forte obstáculo, e que tem inviabilizado o seu sucesso continuado. Muitas empresas na verdade, ainda se utilizam de sistemas de custeio e de controle gerencial, que foram desenvolvidos há muitas décadas, ultrapassados para o atual ambiente competitivo (NAKAGAWA, 2007).

O aumento da concorrência vem provocando profundas transformações nos sistemas produtivos das empresas. A tendência dessas modificações pode ser obtida por meio da comparação entre o sistema produtivo de uma empresa moderna e o de uma empresa tradicional, onde as empresas precisam concentrar esforços na busca constante de seu aprimoramento, não apenas com inovações tecnológicas, mas também com eliminação de desperdícios existentes no processo (BORNIA, 2010).

A modernização dos processos produtivos força a adoção de novos sistemas de gestão e informação que condiz com a minimização dos custos de produção. Neste sentido, Bertó e Beulke (2006), afirmam que no dia a dia, com maior ou menor intensidade, as empresas estão buscando envolver a variável custos em suas decisões.

Os desperdícios propriamente ditos não adicionam valor aos produtos e também não são necessários ao trabalho efetivo sendo que, às vezes, até diminuem o valor desses produtos, neste sentido, no processo de melhoria contínua, a eliminação dos desperdícios é fundamental para a sobrevivência no mercado moderno (BORNIA, 2010).

Aduz Costa (2009), orientam que na economia globalizada, manter desperdícios é sinônimo de prejuízo, pois não poderão ser repassados para os preços. Diferente dos desperdícios que estão embutidos nos custos, as perdas são caracterizadas como o valor dos insumos consumidos de forma anormal, que segundo Bornia (2010) são separadas dos custos, não sendo incorporados nos estoques.

Para Bacic (2009) toda empresa, se deseja obter lucros e sobreviver, deve ter (e manter) uma situação favorável com relação aos custos com os quais opera, preservando a sua

capacidade de inovar. A gestão de custos permite construir um sistema que utilize um mínimo possível de recursos para as operações correntes e que, ao mesmo tempo, preserve a capacidade criativa da empresa, sempre de acordo com a sua estratégia competitiva.

A ONU (2014) lançou o programa Pensar-Comer-Conservar: Diga não ao Desperdício, onde sugere dicas importantes que visam a minimização dos desperdícios em restaurantes, como: limitar as opções de menu e flexibilizar os tamanhos das porções; realizar inspeção do desperdício; promover programas de engajamento dos funcionários; oferecer opção para que os clientes levem as sobras de suas refeições; e, maior doação de alimentos.

Um importante conceito de gestão e controle organizacional vem sendo discutido por meio da utilização do sistema gerencial estratégico *Balanced Scorecard*, o qual será abordado na sequência.

2.2 *Balanced Scorecard*

Criado em 1990 por Kaplan e Norton (1997) com o objetivo de resolver problemas de mensuração, cuja motivação inicial veio pela crença de que os métodos existentes para a avaliação do desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos, o *Balanced Scorecard* foi criado como a nova ferramenta, elemento central dos sistemas e processos gerenciais.

O *Balanced Scorecard* pode ser entendido como um sistema de suporte à decisão, na medida em que reúne os elementos chaves para acompanhar o cumprimento da estratégia da organização (REGINATO, NASCIMENTO, 2009). Desenvolver, fomentar e mobilizar ativos intangíveis, é fator crítico de sucesso, e, portanto, devem ser considerados no processo estratégico (KAPLAN E NORTON, 2000).

Um sistema de suporte à decisão sofre alterações à medida que os gestores avançam na compreensão das necessidades das organizações e, nesse sentido, o *Balanced Scorecard* pressupõe alterações na sua composição e nas relações de causa e efeito entre as ações, objetivando o equilíbrio entre os objetivos de curto e de longo prazo; entre medidas financeiras e não financeiras; entre indicadores de tendências e de ocorrências; e entre as perspectivas internas e externas de desempenho; sendo que a escolha dos objetivos e das medidas deve resultar de consenso entre os gestores (REGINATO, NASCIMENTO, 2009).

Kaplan e Norton (1997) enfatizam que o processo do *Balanced Scorecard* tem início na tradução da visão e da estratégia da empresa em objetivos estratégicos específicos, mediante um trabalho de equipe dos membros da alta administração.

Para Frezatti (2008), os componentes do processo de planejamento estratégico que identificam o perfil das empresas são: visão, missão, objetivos, cenários e planos operacionais.

A visão da empresa é conceituada como os limites que os proprietários conseguem enxergar dentro de um período de tempo mais longo e uma abordagem mais ampla. A visão proporciona o grande delineamento do planejamento estratégico a ser desenvolvido e implantado na empresa. A visão representa o que a empresa quer ser (OLIVEIRA, 2010).

A empresa deve estabelecer a sua razão de existir, ou seja, a quem a empresa atende, com seus produtos e serviços, sendo que a missão, para Kotler (1980), definida em termos de satisfazer a alguma necessidade do ambiente externo, não apenas em oferecer algum produto ou serviço ao mercado.

Os valores da empresa, segundo Oliveira (2010) são um conjunto dos princípios, crenças e questões éticas fundamentais e fornecem sustentação as suas principais decisões. Portanto, a adequada identificação, debate e a disseminação dos valores de uma empresa sofrem elevada influência na qualidade do desenvolvimento e operacionalização do planejamento estratégico.

Fischmann e Almeida (1995) conceituam planejamento como técnica administrativa que por meio da análise do ambiente de uma organização cria a consciência das suas oportunidades e ameaças e dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão

e, por meio desta consciência estabelece o propósito de direção que deverá ser perseguido para explorar as oportunidades e evitar os riscos.

Frezatti (2008) enfatiza que o planejamento estratégico possui três dimensões operacionais: delineamento, elaboração e implementação. O delineamento compreende a estruturação do processo de planejamento estratégico. A elaboração inclui a identificação das oportunidades e ameaças no ambiente da empresa e a adoção de estimativas de risco para as alternativas estabelecidas. Antes de escolher entre essas alternativas, o executivo deve identificar e avaliar os pontos fortes e fracos da empresa e sua capacidade real e potencial de tirar vantagem das oportunidades percebidas no ambiente, bem como enfrentar as ameaças.

Para elaborar um planejamento na empresa é necessário definir os objetivos que o empresário pretende alcançar. Para Oliveira (2010), um plano estratégico deve ser eficiente, eficaz e efetivo se os objetivos forem conhecidos, adequados, aceitos e consistentes.

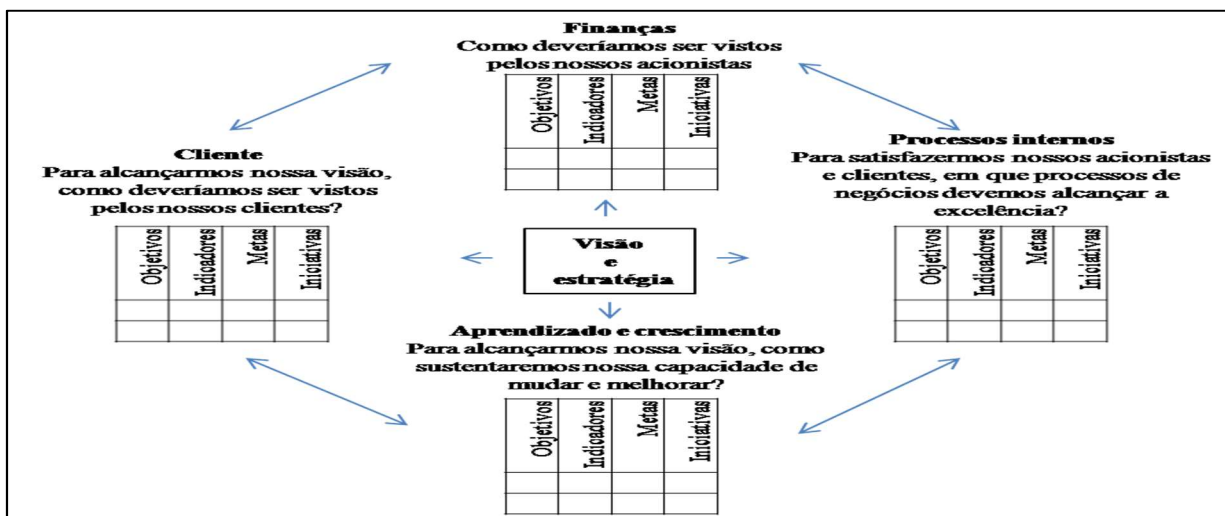
Os objetivos e as medidas estratégicas devem ser transmitidos para toda a empresa, interligando as medidas focadas sobre o desempenho passado com os objetivos e medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro, sob quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento (REGINATO, NASCIMENTO, 2009).

Para Kaplan e Norton (1997), as perspectivas podem ser assim descritas:

- Financeira: as medidas financeiras de desempenho indicam se a estratégia de uma empresa, sua implementação e execução está contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros;
- Clientes: nesta perspectiva, o *Balanced Scorecard* permite que os executivos identifiquem os segmentos de clientes e mercados nos quais a unidade de negócios competirá e as medidas de desempenho da unidade nesses segmentos alvo;
- Processos internos: na perspectiva dos processos internos, os executivos identificam os processos internos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência; e
- Aprendizado e crescimento: identifica a infraestrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria em longo prazo.

A estrutura do BSC pode ser visualizada pela Figura 1.

Figura 1 - Integração das perspectivas do *Balanced Scorecard* a partir da visão e estratégia

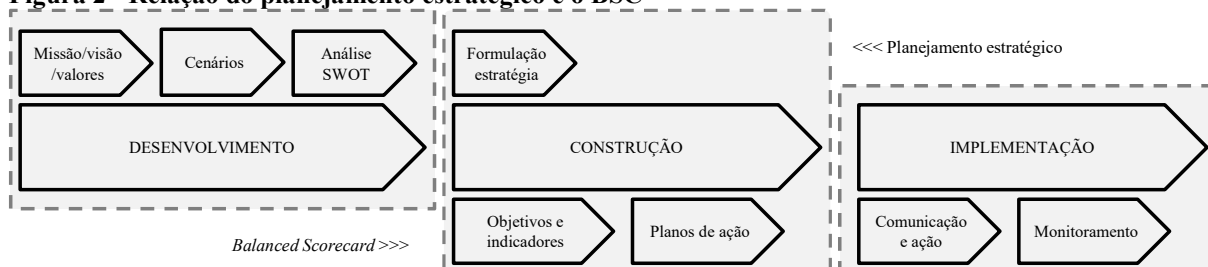


Fonte: Kaplan e Norton (1997)

A Figura 1 apresenta duas formas objetivas de visualização do *Balanced Scorecard*, em que o conjunto de objetivos para cada perspectiva é apresentado por meio do mapa estratégico e objetivos, indicadores, metas e iniciativas por meio do painel de monitoramento.

A integração entre o planejamento estratégico e a construção do *Balanced Scorecard* é demonstrada pela Figura 2.

Figura 2 - Relação do planejamento estratégico e o BSC



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997)

A construção da estratégia para redução do desperdício de alimentos inicia pelo processo de planejamento estratégico e culmina neste estudo com a apresentação do mapa estratégico e painel de monitoramento a partir da filosofia do *Balanced Scorecard*.

Por fim, quanto ao desdobramento do *Balanced Scorecard* na organização, de acordo com Donlon (2004), não existe uma única maneira de promover o BSC na organização, deve-se realizar o desdobramento mediante a construção de *scorecards* em torno de temas no lugar de unidades organizacionais.

É neste aspecto que o estudo explora a filosofia do *Balanced Scorecard* para o tema desperdícios de alimentos em um elemento da cadeia alimentícia: os restaurantes *self-services*.

2.3 Restaurante *Self-service*

No gerenciamento de um restaurante, também conhecido como Unidade de Alimentação e Nutrição (UAN), o desperdício é um fator de grande relevância e é sinônimo de falta de qualidade, que deve ser evitado por meio de um planejamento adequado, a fim de que não existam excessos de produção e consequentes sobras (RICARTE et al., 2008).

A refeição fora de casa deixou de ser uma opção de lazer e passou a ser uma questão de necessidade. É uma tendência dentro do que se pode chamar de terceirização dos serviços familiares, onde um restaurante *self-service* está relacionado à conveniência e proximidade, além de oferecer sociabilidade, prazer e qualidade (SEBRAE, 2013).

O desperdício de alimentos na cadeia alimentar tem causas econômicas, políticas, culturais e tecnológicas, que abrangem as principais etapas da cadeia de movimentação: produção, transporte, comercialização, sistema de embalagem e armazenamento. É importante a padronização de processos, por meio de procedimentos técnico-operacionais; treinamento da equipe; monitoramento das atividades por meio de *check-list*; análises microbiológicas; conferência de temperaturas dos alimentos e equipamentos (RICARTE et al., 2008).

A minimização dos desperdícios de alimentos ainda representa um desafio para governos e cadeias de abastecimento. Dados internacionais revelam que o desperdício em restaurantes *self-service* tem atingido índices inferiores aos de outras modalidades do mesmo setor, bem como, dos desperdícios domésticos (NAHMAN e LANGE, 2013; KATAJAJUURI et al., 2014; LEBERSORGER e SCHNEIDER, 2014).

O desperdício envolve gastos que variam desde alimentos que não são utilizados até preparações prontas, que não chegam a ser vendidas e/ou servidas e ainda as dobras nos pratos dos clientes e tem como destino o lixo. O desperdício ocorre também quando não há planejamento adequado do volume de refeições a ser preparado. O número de pratos comerciais, o cardápio do dia e até mesmo a estação climática, devem ser considerados antes de ser definida a quantidade de alimento a ser preparada, a fim de evitar sobras. Mas se a sobra

de alimento for inevitável, devem-se seguir rigorosamente alguns critérios técnicos, de forma a poder aproveitá-la seguramente (RICARTE et al., 2008).

A discussão dos desperdícios de alimentos é recente e vem sendo discutida internacionalmente, no entanto, ainda não de forma específica por segmento e ao nível estratégico para sua minimização, embora os estudos recomendam fortemente a identificação e socialização de boas práticas relacionadas.

Nahman, Lange (2013) identificaram que os desperdícios de alimentos da África do Sul equivalem a 2,1% do produto interno bruto anual. Os resultados fornecem uma indicação de onde devem haver intervenções para reduzir o desperdício de alimentos.

Katajajuuri et al. (2014) efetuou um mapeamento do volume e composição dos resíduos alimentares de toda cadeia alimentar da Finlândia e percebeu que a maior perda ocorre nas casas das famílias, onde o descarte equivale a conversão de gases de efeito estufa e dióxido de carbono emitido por 100.000 carros num ano. No setor de serviços de alimentação, a quantidade de resíduos variou de 7% a 28%, sendo que houve uma diferença entre restaurantes *self-service* de comida preparada na hora significativa uma vez que no último principal componente de resíduos de alimentos sobras, que por sua vez variou entre estabelecimentos de acordo com o tamanho das porções do menu.

Halloran et al. (2014) estudaram a causa dos desperdícios de alimentos na Dinamarca e discutiram como as diversas partes envolvidas abordam a prevenção e a reutilização dos alimentos. Os esforços para lidar com o desperdício de alimentos têm sido promovidos por meio de grupos da sociedade civil com apoio governamental, assim como pela indústria. As soluções apontam uma melhor comunicação na cadeia de abastecimento, embalagens de alimentos mais eficientes e melhorias nas informações aos consumidores por meio dos rótulos dos alimentos. Os autores concluem que as soluções sustentáveis para a redução do desperdício de alimentos na Dinamarca deve incluir a colaboração múltipla das partes interessadas, especialmente as parcerias público-privada a nível global.

Lebersorger, Schneider (2014) num estudo realizado em toda Áustria, quantificaram as taxas de perda de alimentos para as frutas e legumes, produtos lácteos e pão e doces, bem como doações para os serviços sociais, além de identificar fatores potenciais que influenciam e as razões para as perdas de alimentos, com objetivo de fornecer uma base para o desenvolvimento de medidas de prevenção de resíduos. Atualmente, 7% da perda de comida é doada aos serviços sociais sendo que 38% dos pontos de venda não doam nada. O estudo aponta que as taxas de perdas estão em declínio e que as abordagens de prevenção de resíduos deve se concentrar em evitar devoluções, transferência de melhores práticas, informação e educação dos funcionários e clientes, bem como do fortalecimento das doações aos serviços sociais.

A demanda global de alimentos, de acordo com Halloran et al (2014), é impulsionada pelo crescimento populacional, econômico e a urbanização, no entanto, a crescente demanda e a redução da pressão sobre a produção de alimentos podem ser minimizadas por meio das perdas e desperdícios de alimentos. Para Katajajuuri et al (2014), há um grande potencial para a redução dos desperdícios de alimentos a partir da cooperação da cadeia de suprimentos junto da intervenção e apoio do governo, trata de um campo relativamente novo de pesquisa, com perspectivas mundiais de crescimento, visto a falta de alimentos nas próximas décadas.

Atender às características locais e um público que não dispõe de muito tempo para suas refeições, torna-se uma ótima alternativa para quem precisa almoçar fora de casa, com a opção de escolher o que consumir, apresentando uma relação direta entre o que foi consumido e o valor que está sendo pago, é a oportunidade de se ter um restaurante *self-service* (SEBRAE, 2013).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Trata-se de um estudo descritivo com abordagem qualitativa dos dados, utilizando-se dos procedimentos de levantamento tipo *survey*. Dados secundários foram obtidos da literatura e primários pelo levantamento censitário nos restaurantes *self-service* da cidade de Ibirama - SC, por meio de entrevista com roteiro estruturado.

Os dados coletados nos restaurantes permitiram contextualizar o cenário atual de atuação dos restaurantes e suas estratégias em relação à minimização dos desperdícios de alimentos.

A elaboração do modelo estratégico de minimização dos desperdícios para o negócio é intuitivo, ou seja, parte da tomada de conhecimento do cenário e das referências teóricas à cerca do tema para estabelecer uma padronização de processo.

Parte-se do princípio que a organização tenha o seu planejamento estratégico, onde a partir deste, desenvolva o tema de gestão estratégica de custos, que envolve a minimização dos desperdícios.

Após o levantamento dos dados que permitiu conhecer o cenário atual dos desperdícios e sua gestão, procedeu-se a elaboração do modelo de mapa estratégico para redução de desperdícios em restaurantes *self-service*, com itens de possível verificação futura, de acordo com a evolução nas práticas. A partir deste modelo foi então elaborado o modelo de monitoramento estratégico das ações.

O *Balanced Scorecard* permite o desdobramento da estratégia de diversas formas, a exemplo de unidades, processos ou temas. O modelo que se apresenta deve derivar do mapa estratégico corporativo para o tema desperdícios, apresentado neste estudo. Por fim, apresenta-se uma modelagem do processo com atividades operacionais destacadas que possam atender à estratégia.

Por questões de tempestividade e não inerentes à vontade dos autores, a implantação do modelo depende da adesão dos proprietários e mesmo de um período de tempo considerável para implementação e monitoramento dos seus resultados, não sendo possível apresentar a sua validação.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico apresentam-se os dados coletados em restaurantes *self-service* do perímetro urbano da cidade de Ibirama-SC. Foram entrevistadas os gestores das referidas empresas, cujo perfil indica que pela escolaridade, não é possível aduzir que a formação é fator favorável para a adoção de práticas gerenciais, que requerem maior nível de conhecimento.

Questionados sobre a adoção de novas estratégias na organização, percebe-se que há gestores que aplicam novas estratégias de negócios, e outros gestores tentam aplicar, mas, o que os impede é a falta de conhecimento sobre o planejamento estratégico.

Quanto às formas que as empresas utilizam para controlar seus custos e despesas, nota-se que apenas uma empresa controla seus custos por meio de sistema informatizado e que apenas três empresas controlam seus custos e despesas por meio de anotações em cadernos e ainda três não efetuam controles.

O propósito do planejamento pode ser definido como o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, as quais proporcionam uma situação viável de avaliar as implicações futuras de decisões presentes em função dos objetivos empresariais que facilitarão futuras decisões no futuro de modo mais rápido, coerente, eficiente e eficaz (OLIVEIRA, 2010).

A gestão de custos se preocupa, principalmente, com a economia interna da empresa, acompanhando a produção de bens e a prestação de serviços, especialmente por meio da recuperação dos custos por meio de receita (NUNES, 2006).

Quanto aos desperdícios de alimentos, todas as empresas informaram a quantidade diária em quilogramas, no entanto, não souberam informar o percentual que estes representam

do total de alimentos preparados diariamente. Ainda em relação ao controle dos desperdícios de alimentos, apenas uma empresa controla o desperdício por meio de planilhas e efetuam planejamento para sua minimização, cinco empresas declararam que controlam seus desperdícios superficialmente, e uma empresa não controla seus desperdícios por achar supérfluo.

Uma das principais tarefas da gerência da empresa moderna é, então, a detecção e eliminação dos desperdícios ocorridos durante suas atividades, pois a grande concorrência atual exige especialização e competência nas atividades da empresa, se essa quiser manter-se no mercado (BORNIA, 2010).

Quanto aos impactos no desempenho financeiro do negócio devido aos desperdícios de alimentos, três gestores dizem que o desperdício afeta financeiramente a empresa e outros quatro alegam que o impacto do desperdício afeta financeiramente a empresa apenas superficialmente.

É necessário identificar as possibilidades de melhorias de processos que resultem em identificação e eliminação de desperdício que oneram o custo de produção e reduzem a lucratividade ou a competitividade da empresa (COSTA, 2006).

Indagaram-se os gestores quanto à existência de incentivos para os funcionários para o não desperdício de alimentos em todo processo, onde 71% alegam que incentivam e cobram dos funcionários o não desperdício de alimentos no preparo, 29% dizem que às vezes cobram, poderiam exigir mais do funcionário e ainda estabelecer metas, objetivos, mas por falta de tempo deixam de fazê-lo.

As organizações focalizadas na estratégia exigem que todos os empregados compreendam a estratégia e conduzam suas tarefas cotidianas de modo a contribuir para o êxito da estratégia. As empresas são capazes de educar seus empregados sobre conceitos de negócios (KAPLAN e NORTON, 2000).

Indagados quanto ao conhecimento que possuem sobre o *Balanced Scorecard*, a totalidade demonstra não conhecer a ferramenta de gestão.

Os dados apresentados representam o cenário atual de atuação dos restaurantes *self-service* no que diz respeito à gestão de desperdícios. O modelo apresentado na seção seguinte contempla as lacunas encontradas.

4.1 Desenvolvimento de um modelo estratégico para minimização dos desperdícios em restaurantes *self-service*

A partir dos dados teóricos e empíricos, foi elaborado um modelo de mapa estratégico com objetivos mínimos que atendam à estratégia de redução dos desperdícios.

Quadro 1 - Modelo de mapa estratégico para redução de desperdícios em restaurantes *self-service*

Missão	Nossa missão é (cada organização elabora sua missão a partir do planejamento estratégico)
Perspectivas	
Perspectiva de finanças	“Aumentar a lucratividade”
Perspectiva de clientes	“Manter preços competitivos” “Controlar cardápios” “Empresa responsável” “Atrair novos clientes” “Reter clientes”
Perspectiva de processos internos	“Identificar os desperdícios” “Controlar os desperdícios” “Aumentar reaproveitamento” “Desenhar processos de produção ajustados para desperdício mínimo” “Cadastrar clientes e ver frequência de consumo” “Identificar fatores de dispersão de demanda”
Perspectiva do crescimento e inovação	“Capacitação para dimensionamento, arranjo de cardápios” “Prêmio incentivo pela redução do desperdício”
Valores	Nosso trabalho será guiado pelos valores de ... (cada organização irá determinar por meio do planejamento estratégico quais valores guiarão seu trabalho em vista de atender a missão)
Visão	Nossa visão é ser reconhecido como ... (cada organização irá definir a forma que pretende ser vista no futuro, a ser definida no processo de planejamento estratégico)

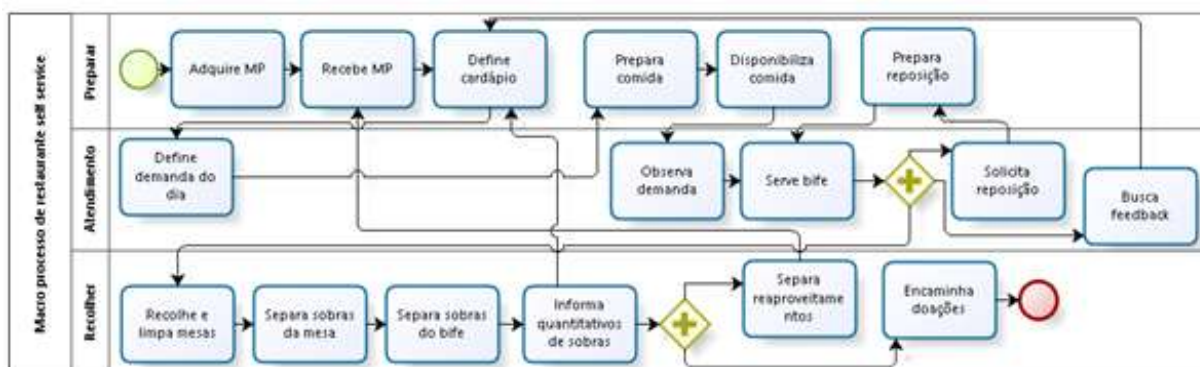
Fonte: Elaborado pelos autores.

Embora possa parecer simbólica a representação dos objetivos estratégicos nas perspectivas, o mapa apresenta o que há de mais importante a ser perseguido numa organização, partindo da visão e dos valores que devem ser comungados por todos os partícipes, focando na execução dos objetivos que guardam entre si uma relação de causa e efeito entre as perspectivas, atendendo por fim o que é a razão de ser da organização, a sua missão.

Elucidando a relação de causa e efeito de parte dos objetivos nas diferentes perspectivas, destaca-se apenas um, partindo do objetivo maior de aumento de lucratividade, que apenas será atingido a partir do desempenho do objetivo na perspectiva de clientes de manter preços competitivos, que por sua vez dependerá da perspectiva de processos internos, do objetivo de desenhar processos de produção ajustados para desperdício mínimo for concretizado, e este por sua vez, dependerá da consecução do objetivo da capacitação para dimensionamento e arranjo de cardápios na perspectiva do crescimento e inovação.

A estratégia requer adaptabilidade com o ambiente, por isso, os objetivos em cada perspectiva podem ser variados de acordo com as características de cada organização, no entanto, devem manter a relação de causa e efeito entre elas. Ainda, o objetivo da implantação de um *Balanced Scorecard* está em obter a melhoria contínua nos processos da organização, devendo para tanto, o mapa estratégico ser ajustado a medida que a evolução for constatada.

A partir da definição da estratégia, espera-se o devido planejamento e controle do processo que envolve o negócio, neste caso, abordaram-se apenas os processos relacionados com a atividade fim, deixando de lado subprocessos a exemplo da cobrança, limpeza entre outros. Ainda que de forma generalizada e a partir do processo principal, apresenta-se na Figura 3 o processo em três etapas, sendo o antes (preparar), durante (atendimento) e depois (recolher).

Figura 3 - Processo macro de restaurante *self-service*

Fonte: Elaborado pelos autores

Para a modelagem dos processos (Figura 3), utilizou-se o Software Bizagi Modeler. Em todas as fases do processo macro e nos seus subprocessos, é possível detectar os possíveis desperdícios. O desdobramento do *Balanced Scorecard* pelo tema desperdícios é capaz de alinhar objetivos, indicadores, metas e iniciativas para cada processo chave do sistema.

Apresenta-se no Quadro 02 o painel de monitoramento para o modelo de mapa estratégico sugerido.

Quadro 2 - Modelo de painel de monitoramento da estratégia

Perspectiva	Objetivo	Indicadores	Metas	Iniciativas
Finanças	Aumentar a lucratividade	Lucro <i>versus</i> faturamento	2% em 6 meses 3% em 12 meses	Avaliar mensalmente o desempenho da lucratividade; e Comunicar desempenho para os partícipes.
Clientes	Manter preços competitivos	Preços por kg <i>versus</i> preços por kg da concorrência	Manter o preço em até 10% superior ao concorrente mais direto	Pesquisar preços da concorrência bimestralmente; Comparar cardápios e variedades dos concorrentes; e Manter produtos no cardápio que permitam equilibrar custo e preço, observando inclusive oscilações de mercado.
	Controlar cardápios	Quantidade de variedades <i>versus</i> quantidade de variedade do maior concorrente direto	Manter até 10% em média a menos em variedade do maior concorrente direto	Observar cardápios e variedades dos concorrentes mensalmente; e Escalonar cardápios a partir dos concorrentes.
	Empresa responsável	Alimentos desperdiçados <i>versus</i> alimentos preparados	Diminuir em 10% os desperdícios na fase de preparação; Diminuir em 20% os desperdícios na fase do servir; Diminuir em 30% os desperdícios na hora de recolher; Destinar 20% das recolhidas para reaproveitamento;	Controlar os desperdícios por variedade e buscar opções de reaproveitamento; Realizar campanha visual no local para conscientização do consumidor com vista a diminuição das sobras no prato além das quedas no <i>bife</i> ; e Divulgar doação de alimentos; Divulgar campanha diga não ao desperdício.

			Destinar 20% das recolhidas para entidades sociais; e Destinar todo condenado para doação a fim de alimentação de animais.	
	Atrair novos clientes	Crescimento em nº de clientes; e Crescimento em faturamento.	Aumentar 10% em nº os clientes em seis meses; e Aumentar o faturamento em 10% em seis meses.	Buscar diferenciais nos serviços além do cardápio e variedade; Divulgar ações sociais; Efetuar parceria com entidades que podem direcionar clientes; e Expor <i>out-door</i> em rodovia de acesso à cidade.
	Reter clientes	Clientes novos versus total de clientes	Aumentar em 10% o nº de clientes com mais de três refeições semanais em seis meses; Aumentar em 10% o nº de clientes fixos em seis meses; e Diminuir em 5% o nº de clientes desistentes.	Realizar jantares e almoços alusivos a eventos específicos; Fomentar a cultura regional por meio da realização de jantares e almoços típicos; Oferecer surpresas em datas especiais; Contatar clientes fixos desistentes uma vez, após um mês; e Convidar clientes eventuais para mais ocasiões; e Criar diferenciais para clientes fixos (com mais de três refeições por semana).
Controle Interno	Identificar os desperdícios	Desperdício por fase e por variedade	Ter controle de todos os desperdícios de alimentos em três meses.	Criar planilha para os desperdícios em cada fase do processo.
	Controlar os desperdícios	Desperdícios encontrados <i>versus</i> ações de minimização implantadas	Ter total controle dos alimentos desperdiçados, causas e soluções apontadas em três meses; e Ajustar infraestrutura para diminuição dos riscos em oito meses.	Criar uma ação específica para cada desperdício de alimentos encontrado.
	Aumentar reaproveitamento	Alimentos reaproveitados versus alimentos com outras destinações	Aumentar em 20% o reaproveitamento dos alimentos em quatro meses.	Efetuar estudo para reaproveitamento seguro dos alimentos; e Efetuar parceria para doação;
	Desenhar processos de produção ajustadas para o desperdício mínimo	Fator negativo identificado <i>versus</i> solução apresentada	Ajustar fatores negativos que não requerem altos investimentos imediatamente; e Ajustar fatores negativos com altos investimentos em até oito meses.	Contratar consultoria especializada e/ou realizar estudos técnicos para redefinição dos processos e subprocesso nas fases de preparar, servir e recolher.

	Cadastrar clientes e frequência	Clientes atendidos <i>versus</i> clientes cadastrados	Efetuar cadastro básico de todos os clientes atuais em até seis meses	Adquirir/ajustar o sistema de informação para registrar volumes de consumo, preferências entre outras, na hora da pesagem.
	Identificar fatores de dispersão de demanda	Clientes rotineiros para cada dia da semana	Aumentar o nº de clientes rotineiros em 15% em seis meses	A partir do registro dos clientes, consumo, dias e horário, verificar motivos de dispersão entre os dias e horários das refeições; Ajustar volume de preparação de comida a partir do histórico cruzando consumo <i>versus</i> preparação; e Efetuar parceria com entidades que realizam eventos para que os comunique previamente.
Crescimento e inovação	Capacitação para dimensionamento, arranjo de cardápios	Nº de integrantes da equipe de preparação <i>versus</i> participação na capacitação	Toda equipe de preparação capacitada em dois meses; e Capacitação para novos integrantes na primeira semana de trabalho.	Efetuar treinamento do pessoal da preparação;
	Capacitação para toda equipe	Nº de integrantes <i>versus</i> participação na capacitação	Uma capacitação de até quatro horas a cada semestre	Capacitar a equipe envolvida no processo desde o início ao final.
	Prêmio incentivo pela redução do desperdício	Prêmio mensal entregue	Entrega até o dia 10 do mês seguinte	Identificar os desperdícios, soluções apresentadas e executadas, confirmando a efetiva solução; Premiar com incentivo financeiro cada mês o partícipe destaque.

Fonte: Elaborado pelos autores

O painel de monitoramento é comparado por Kaplan e Norton (1997) a uma cabine de comando de um avião, que permite ao piloto visualizar a situação do voo a qualquer tempo, de forma análoga, o painel de monitoramento permite ao gestor controlar a estratégia a partir dos objetivos, indicadores, metas e iniciativas.

Sumarizando a apresentação do modelo a partir de um contexto de atuação do negócio, constata-se que o *Balanced Scorecard* se ajusta de forma interessante ao contexto estratégico por meio da identificação dos objetivos até o seu controle, atendendo essencialmente ao emprego das funções administrativas do planejamento e controle, tidas pela literatura além claro da coordenação e direção, como essenciais ao bom desempenho organizacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento estratégico associado ao *Balanced Scorecard* permite aos gestores elaborar e monitorar suas estratégias, permitindo o aperfeiçoando contínuo de produtos e serviços e consequente desempenho do negócio. É o que se demonstrou mesmo que conceitualmente neste estudo.

O objetivo de desenvolver estratégias para minimização dos desperdícios de alimentos para restaurantes *self-service*, a partir de um conjunto de objetivos estratégicos, indicadores e metas nas perspectivas do *Balanced Scorecard*, ainda da modelagem dos processos críticos do negócio e seu monitoramento, foi atendido.

O estudo empírico apontou que nos restaurantes analisados não há planejamento estratégico, como consequência, não há gestão estratégica de custos e dentre eles os

desperdícios que são apenas superficialmente controlados. O perfil das empresas aponta que os gestores não conhecem a ferramenta do *Balanced Scorecard*, conseqüentemente não desfrutam dos benefícios que ela pode trazer para a empresa.

Diante do cenário identificado, elaborou-se um modelo estratégico a partir de um conjunto de objetivos, indicadores, metas e iniciativas capazes de minimizar o desperdício de alimentos em restaurantes nas perspectivas do *Balanced Scorecard*. Adicionalmente a modelagem do processo apresenta alternativas para operacionalizar a estratégia.

Atendendo ao objetivo do estudo, o modelo estratégico apresentado por meio do mapa estratégico e painel de monitoramento contemplam as fragilidades da gestão, no que diz respeito à minimização dos desperdícios.

Como todo processo de investigação, o presente estudo apresenta algumas limitações que ao mesmo tempo sugerem a proposição de novas pesquisas para o avanço da ciência e das práticas para as organizações. O modelo, devido à intempestividade, não pôde ser aplicado. O estudo representa um recorte da estratégia empresarial como um todo, devendo o modelo ser assim empregado, ou seja, na perspectiva da minimização dos desperdícios. Novas investigações a partir deste estudo podem ser desenvolvidas, a exemplo do desdobramento do *Balanced Scorecard* para outros temas, ou até mesmo para o alinhamento de processos considerando outros desperdícios, a exemplo da energia e da mão de obra.

REFERÊNCIAS

- BACIC, M. J. Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia. Curitiba: Juruá, 2009.
- BERTÓ D. J.; BEULKE R. Gestão de custos. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BORNIA, A. C. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. São Paulo: Atlas, 2010.
- DONLON, B. S. Construção de um programa de desdobramento. In: BSC: Reflexões, ideias e experiências para organizações orientadas para a estratégia. 2004. Disponível em: www.bscoreport.com.br. Acesso em: 30/01/2015.
- FREZATTI, F. Orçamento empresarial: Planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2008.
- HALLORAN, A.; CLEMENT, J.; KORNUM, N.; BUCATARIU, C.; MAGID, J. Addressing food waste reduction in Denmark. *Journal Food Policy* 49 (2014) 294–301.
- HENDRICKS, K. B.; WIEDMAN, C.; MENOR, L. The BSC: to adopt or not adopt? *Ivey Business Journal*, v.69, n.12, 2004.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. A estratégia em ação: Balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Organização orientada para a estratégia. Rio de Janeiro: CAMPUS, 2000.

- KATAJAJUURI, J. M.; SILVENNOINEN, K.; REINIKAINEN, H.; HEIKKILÄ, L.; REINIKAINEN, A. Food waste in the Finnish food chain. *Journal of Cleaner Production* 73 (2014) 322 - 329.
- LEBERSORGER, S.; SCHNEIDER, F. Food loss rates at the food retail, influencing factors and reasons as a basis for waste prevention measures. *Waste Management* 34 (2014) 1911–1919.
- NAHMAN, A.; LANGE, W. Costs of food waste along the value chain: Evidence from South Africa. *Waste Management* 33 (2013) 2493–2500.
- NAKAGAWA, M. *Gestão estratégica de custos: Conceito, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, D. P. R. *Planejamento estratégico: Conceitos, metodologia, práticas*. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, D.P.R. *Excelência na administração estratégica*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS - ONU. Campanha diga não ao desperdício de alimentos. 2014. Disponível em: <http://www.thinkeatsave.org/po/>. Acesso em: 30/04/2015.
- PEDERSEN, J. da R. *Planejamento estratégico e Balanced Scorecard do Bistrô - estações do sul*. 62 p. Trabalho de conclusão de curso do Depto de Adm da UFRGS, Porto Alegre, 2010.
- PEREZ, J. H. J.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: ATLAS, 2009.
- REGINATO, L.; NASCIMENTO, A. M. *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. São Paulo: Atlas, 2009.
- RICARTE, M. P. R.; FÉ, M. A. B. M.; SANTOS, I. H. V. S. da; LOPES, A. K. M. Avaliação do desperdício de alimentos em uma unidade de alimentação e nutrição institucional em Fortaleza – CE. *Revista RICARTE ET AL.*, v. 01, n. 01, p.158-175, 2008.
- SANTOS, J. L. dos; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.; NUNES, M. S. *Fundamentos de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2006. SEBRAE. *Como montar um restaurante self-service*. 2013. Disponível em <http://www.sebrae.com.br>. Acesso em 02 abril 2015.
- SEKIYA, T. S. *Desenvolvimento de sistema de indicadores para um restaurante*. 117 p. Trabalho de Formatura - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Depto de Engenharia de Produção. São Paulo, 2013.
- TOMHAVE, B. L. *Alphabet Soup: Making sense of models, frameworks, and methodologies*. 2005. Disponível em <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/alphabet-soup-making-sense-models-frameworks-and-methodologies>. Acesso em 20/06/2014.

DISCLOSURE DE CONTINGÊNCIAS PASSIVAS DAS COMPANHIAS DO SEGMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA LISTADAS NA BM&FBOVESPA

Jaqueline Schaefer

Graduada em Ciências Contábeis - Unoesc
Universidade do Oeste de Santa Catarina – Unoesc
jaqueline-schaefer@auroraalimentos.com.br

Gilvane Scheren

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
Universidade do Oeste de Santa Catarina – Unoesc
gilvanescheren@outlook.com

Jadir Roberto Dittadi

Mestre em Ciências Contábeis - Unisinus
Universidade do Oeste de Santa Catarina – Unoesc
jadir.dittadi@unoesc.edu.br

RESUMO

O setor elétrico brasileiro está em permanente desenvolvimento, e pela sua importância na cadeia produtiva nacional, sentiu-se necessidade de uma abordagem acerca da incerteza dos passivos contingentes do setor. As interrupções no fornecimento de energia, e os consequentes danos causados são fatores que contribuem para o aumento de questões judiciais recorrentes do setor Castro Junior (2013). O presente artigo objetiva analisar a evidenciação das contingências passivas em companhias do segmento de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA no período de 2014 a 2015. A pesquisa classifica-se como descritiva, do tipo documental e com abordagem quantitativa. A amostra constitui-se de 52 empresas, definida de forma não probabilística e intencional. Conclui-se que as companhias do setor de energia elétrica buscaram atender as exigências do CPC 25, em sua maioria, demonstrando um padrão nas informações publicadas, e os esclarecimentos nas notas explicativas, na comparação dos dois períodos, ou seja, não houve muitas alterações relacionadas a disposição das informações de um ano para o outro. Esse atendimento à normativa deve-se pela compreensão da parte das companhias, que, em um mundo onde as informações são tão evidentes e em grande número, é importante para os usuários da informação, internos e externos, compreenderem de forma clara e concisa as informações publicadas por meio das demonstrações contábeis, pois assim os usuários estarão mais seguros para as necessárias tomadas de decisões assertivas.

Palavras-Chave: Contingências passivas; Setor elétrico; *Disclosure*.

1 INTRODUÇÃO

Em virtude do avanço da competitividade entre as organizações, tem-se verificado no Brasil um direcionamento e harmonização das normas contábeis a fim de preparar e divulgar as demonstrações financeiras das empresas. Castro, Vieira e Pinheiro (2016) descrevem que as mudanças que vem ocorrendo na Contabilidade tanto nacional, quanto internacionalmente, tem incitado uma busca por maior *disclosure* por parte das empresas e dos investidores.

O segmento de energia elétrica é fundamental na organização social. Ela está intimamente ligada ao processo de desenvolvimento socioeconômico e ao progresso, visto que sua disponibilidade revolucionou a industrialização, modernizou as cidades e alterou significativamente a estrutura urbana desde o período em que ela foi introduzida. É estimada a sua descoberta por volta do início do século XIX, no entanto, apenas no final desse centenário

que a tecnologia foi viabilizada em larga escala, e “sua expansão está relacionada com o desenvolvimento de uma nova fase do capitalismo, o chamado capital industrial” (SIMABUKULO et al., p. 4).

A importância do setor e a primordialidade de que estas empresas evidenciam de forma adequada os impactos causados pela ocorrência de provisões bem como passivos contingentes, este estudo visa analisar a evidenciação das contingências passivas em companhias do segmento de energia elétrica. Objeto de interesse do presente estudo são as empresas listadas, pertencentes ao setor elétrico, que por sua vez é conceituado como campo estratégico para o crescimento econômico do país, já que o setor produtivo nacional é dependente de energia para o funcionamento. Costa, Voese e Rosa (2009) definem que o setor de energia elétrica tem grande destaque no cenário nacional, pois proporciona comprometimento e impacto com o meio ambiente. A partir da questão exposta acima, elabora-se o seguinte problema de pesquisa: As companhias do segmento de energia elétrica da BM&FBOVESPA evidenciaram as contingências passivas conforme o pronunciamento técnico 25 (CPC 25) no período de 2014 a 2015?

O presente estudo menciona como objetivo geral, analisar a evidenciação das contingências passivas em companhias do segmento de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA no período de 2014 a 2015. Para operacionalizar o objetivo geral, foram delineados os seguintes objetivos específicos: a) Identificar e caracterizar as companhias do segmento de energia elétrica da BM&FBOVESPA no período de 2014 a 2015; b) Investigar os itens exigidos pelo CPC 25 para companhias do segmento de energia elétrica; c) Analisar por meio de estatística descritiva a conformidade das contingências passivas das companhias do segmento de energia elétrica da BM&FBOVESPA no período de 2014 a 2015.

A justificativa para este estudo é o interesse em descrever a conjuntura das contingências e provisões passivas das empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA, visto que esse setor está em crescente destaque, por ser indispensável na cadeia produtiva do país. Frente à elaboração dessa descrição, pretende-se verificar se há a prática de evidenciação destas informações nas notas explicativas, e se as mesmas estão aplicando os critérios de reconhecimento e as bases de mensuração apropriadas aos passivos contingentes, conforme o CPC 25.

Este artigo é composto por cinco capítulos. A introdução, que faz uma abordagem breve dos assuntos a serem discutidos no estudo como um todo, bem como os objetivos, problema de pesquisa e a justificativa. O segundo capítulo discorre sobre o segmento de energia elétrica, os conceitos de passivos, definições, e implicações no setor, bem como os estudos correlatos. Os métodos e procedimentos serão relatados no capítulo 3, mencionando o tipo de metodologia para a elaboração deste trabalho. O capítulo 4º contém a descrição e análise dos dados coletados. Por fim, serão relatadas as conclusões e recomendações para utilização em estudos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão abordados os conceitos de passivos, as definições de contingências e suas implicações, o segmento de energia elétrica e os estudos correlatos.

2.1 Passivo e passivo contingente

Os passivos tratados nesta pesquisa correspondem em sentido estrito às exigibilidades. Nesse contexto, o passivo pode ser definido como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos” (CPC 25, 2009, p.3). Em consonância com essa definição estabelecida pelo Comitê de Pronunciamento Contábil, Niyama e Silva (2013, p.160) indicam os pontos fundamentais para definir um passivo: “a) é uma obrigação atual da

entidade; b) é resultado de eventos passados; e c) a liquidação implicará num desembolso de benefícios econômicos para esta entidade”.

Em concordância com as elucidações expostas, pode-se depreender características essenciais que devem ser consideradas para classificar um item como passivo. Eles são obrigações presentes, entendendo-se obrigações como compromisso irrevogável cujo descumprimento pode acarretar uma penalidade significativa, advinda de um evento passado e da sua liquidação decorrem benefícios econômicos. Sendo assim, infere-se que, se há um item que se enquadre nos requisitos que o caracterizem como um elemento contábil, este deve ser reconhecido. Desta forma, uma exigibilidade será reconhecida no balanço patrimonial no momento em que “for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis” (CPC 00, 2009, p. 25), ou seja, é necessário que o item analisado corresponda aos critérios específicos para ser definido como passivo a fim de que seja formalmente inserido nas Demonstrações Contábeis.

O passivo é um tema da contabilidade que sofre bastante influência para não ser inserido nas demonstrações contábeis com o intuito de melhorar os indicadores de endividamento. E essa tentativa de avaliá-lo resulta em dificuldades para conceituar e reconhecer os passivos, no entanto, os autores Niyama e Silva (2013) afirmam que a incerteza e a dificuldade de mensuração não podem sobrepor o esforço que a entidade deve fazer para evidenciar a informação, mesmo que o faça por meio de nota explicativa.

Convergindo as normas internacionais, o CPC 25 (2009) é o pronunciamento técnico que estabelece no Brasil que sejam praticados os critérios de reconhecimento e mensuração adequados para, dentre outros intuitos, o passivo contingente deliberar sobre as informações que devem ser divulgadas para que os *stakeholders* depreendam a sua natureza, oportunidade e montante.

Essa norma deve ser adotada por todas as entidades a fim de trazer conformidade à evidenciação de provisões, contingências ativas e passivas. As exceções de aplicabilidade estão nos elementos que resultam de contratos a executar, a menos que sejam onerosos, e os cobertos por outro Pronunciamento Técnico específico, como por exemplo, o CPC 32 – Tributos sobre o Lucro ou CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil.

A definição de passivo contingente encontrada no pronunciamento é elementar e norteia os estudos nessa área. O conceito é descrito da seguinte forma, conforme CPC 25, 2009, item 10:

a) obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou

(b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida por que:

(i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; ou

(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

No mesmo sentido do CPC 25 (2009), Lemes e Carvalho (2010) conceituam o passivo contingente como sendo uma obrigação presente advinda de eventos passados cuja existência somente será ratificada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, que não estão completamente sob controle da empresa.

Quanto à estimativa confiável, fator deveras relevante na constituição de uma provisão, ela é o produto da competência da entidade para definir desfechos possíveis. E para mensurar o valor, a estimativa utilizada é a “melhor estimativa” do dispêndio para liquidação da data do balanço, ou seja, o valor que seria desembolsado para quitar a obrigação naquele momento (FIPECAFI, 2013).

Diante do exposto, a distinção entre provisão e passivo contingente torna-se clara: a primeira é contabilizada e conta com fatos geradores ocorridos ou prováveis de acontecer (mais provável que sim, do que não) e sua subjetividade está no prazo e valores incertos. Já o segundo, não é reconhecido porque sua existência depende de um ou mais eventos futuros incertos que não estejam totalmente sob o controle da instituição.

O Quadro 1 esquematiza a probabilidade de ocorrência de desembolso e o tratamento contábil das contingências passivas:

Quadro 1: Tratamento contábil das contingências passivas

Probabilidades	Definição	Efeitos nas demonstrações contábeis
Prováveis	Casos em que existem grandes chances de perdas por parte da entidade envolvida sobre fatos ocorridos até a data de encerramento das demonstrações contábeis.	Os valores envolvidos deverão ser estimados e provisionados, incluindo todos os gastos, bem como eventuais recuperações esperadas, devendo, os fatos serem revelados em notas explicativas.
Possíveis	São as situações nas quais existe a possibilidade de perdas ocorrerem.	A perda não é registrada, é apenas divulgada em notas explicativas.
Remotas	Referem-se a situações em que as perdas contingentes possuem chances pequenas de ocorrerem.	Não há nem o registro, nem a divulgação do fato em notas explicativas.

Fonte: Adaptado CPC 25 (2009)

Com base no Quadro 1, pode-se extrair que quando uma contingência passiva for classificada como provável, o tratamento contábil é de provisionar e divulgar em Nota Explicativa. Tal contingência não será provisionada quando for classificada como possível ou remota. Borba et al. (2014) ressaltam sobre o impacto que a classificação de uma contingência passiva pode ter sobre as demonstrações contábeis. Pelo fato de serem elementos patrimoniais de grande complexidade para a contabilidade, os passivos contingentes necessitam de cautela, já que uma classificação equivocada pode acarretar assimetria nas informações fazendo com que as demonstrações contábeis não reflitam a realidade da instituição e venham a distorcer a tomada de decisão de investidores ou da própria administração.

2.2 Segmento de energia elétrica

Segundo Simabukulo et al. (2016), a eletricidade foi utilizada primeiro nas comunicações; após esse momento, ela foi introduzida na indústria química leve, na metalurgia; e, finalmente, na iluminação, sendo essa última atividade a de maior impacto econômico. No Brasil, o Imperador Pedro II (1840 – 1889) era admirador das inovações apresentadas naquele período. E no ano de 1879, houve a primeira demonstração de iluminação elétrica no país: a inauguração da estação central da Estrada de Ferro D. Pedro II no Rio de Janeiro (SANTOS; REIS, 2002).

No fim do século XX, uma nova orientação organizacional começa a ser introduzida no setor elétrico. E na década de 1990, período em que o Brasil sofreu forte influência da doutrina do estado mínimo, o segmento passou por muitas transformações em seu modelo institucional buscando eficiência e autonomia econômica (SANTOS; REIS, 2002).

Este modelo não assegurou o mínimo razoável de expansão da oferta de energia, segundo a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia elétrica (ABRADEE, 2016). Com os problemas de planejamento e a “falta de investimentos para dar seguimento à implantação de diferentes hidrelétricas no País [...], associadas à crescente demanda por energia, faziam prever uma crise de abastecimento sem precedentes” (SANTOS; REIS, 2002, p.17). O efeito foi o grande racionamento de 2001 que colocava o plano de expansão econômica do país em risco.

Posteriormente, em 2004, foi introduzido o novo modelo de Reestruturação do Setor Elétrico, denominado RESEB. Ele marcou a retomada da responsabilidade do planejamento do

segmento pelo Estado, cujos principais objetivos, de acordo com o Operador Nacional do Sistema Elétrico, órgão responsável pela coordenação e controle da operação das instalações de geração e transmissão de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional, foram: “garantir a segurança do suprimento de energia elétrica; promover a modicidade tarifária; promover a inserção social no Setor Elétrico Brasileiro, em particular pelos programas de universalização de atendimento” (ONS, 2016).

A reforma fracionou o mercado, que atuava de forma verticalizada, e exigiu a segmentação das empresas em geradoras, transmissoras e distribuidoras. Sendo que a “produção das geradoras passou a ser negociada no mercado livre – ambiente no qual as partes compradora e vendedora acertam entre si as condições através de contratos bilaterais” (ANEEL, 2008, p.18). Já a transmissão e distribuição permaneceram regulamentadas.

Atualmente, o segmento de energia elétrica é caracterizado pela desverticalização da indústria de energia elétrica, com segregação das atividades; coexistência de empresas públicas e privadas; planejamento e operação centralizados; regulação das atividades de transmissão e distribuição pelo regime de incentivos, em vez do “custo do serviço”; preços da energia elétrica (*commodity*) separados dos preços do seu transporte (uso do fio) (ABRADEE, 2016). Todas essas mudanças visam alcançar o desafio de atender uma demanda crescente, com necessidades mais complexas, cada vez mais conscientes dos seus direitos e do impacto de sua forma de viver no planeta.

2.3 Estudos correlatos

Considerando o fato de o tema ser emergente e atual, buscou-se a partir de um levantamento prévio, localizar estudos já identificados anteriormente para basear o presente projeto.

Almeida e Schneider (2008) tiveram por objetivo constatar se as Sociedades Anônimas (SA), do setor de papel e celulose, com divulgação de suas demonstrações financeiras na CVM nos anos de 2005 a 2007, expressaram as informações mínimas, que são recomendadas pelos órgãos normativos nacionais relacionado aos passivos contingentes, totalizando 7 empresas que se enquadraram no perfil estabelecido. Analisando o montante de empresas que divulgaram as devidas informações recomendadas conforme a orientação dos órgãos responsáveis, resultou em um grau médio de divulgação de 48% em 2005, de 59% em 2006 e de 77% em 2007. Evidenciando que a conformidade das divulgações do passivo contingente aumenta ano após ano.

Em seu estudo, Dariff (2010) buscou analisar nas demonstrações financeiras de 2007 a 2009, que tiveram sua publicação divulgadas na CVM, observando se as Sociedades por Ações do segmento da Construção Civil e Construção Pesada do país, evidenciaram as informações com exigibilidade mínima, recomendadas pelos órgãos normativos nacionais relacionadas aos passivos contingentes, totalizando em 26 sociedades pesquisadas. Portanto, verificou-se através do estudo em questão que a maioria das companhias divulgou o passivo contingente, sendo os mais frequentes, de natureza cível, trabalhista e tributária. Porém, as principais divergências localizadas foram principalmente relacionadas a ausência de notas explicativas, a não divulgação dos critérios de avaliação do passivo contingente, a falta de mensuração da probabilidade de ocorrência das contingências e a não evidenciação dos valores baixados ou então revertidos no período.

Sendo assim, o estudo realizado por Costa (2013) que objetivou verificar a evolução relacionada à conformidade do *disclosure* das contingências passivas e ativas evidenciadas nas demonstrações contábeis das Companhias do novo mercado pertencente a carteira teórica do Índice Brasil 50 – IbrX-50, realizando comparação em 21 companhias referente ao ano de 2007 e 2011, que são, respectivamente, antes e depois da aprovação do Pronunciamento Técnico 25 do ano 2009. Observando que as vinte e uma Companhias pesquisadas divulgaram as

informações sobre provisão para contingências, principalmente, se tratando da divulgação do valor contábil no início e no fim do período e referente a disponibilização de uma breve descrição da natureza dos passivos contingentes, pois o índice alcançado foi de 100% de divulgações.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

A pesquisa classifica-se como descritiva, do tipo documental e com abordagem quantitativa do problema. O ponto central da pesquisa descritiva está em retratar detalhadamente as propriedades de uma população ou fenômeno. Possui também como forte característica o emprego de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2008).

Este capítulo identifica os métodos e procedimentos aplicados na pesquisa, apresentando o seu delineamento, a população e a amostra, os procedimentos de coleta de dados e os processos de análise dos dados.

O presente estudo será fundamentado nas demonstrações contábeis disponíveis no site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) das empresas que compõem a lista da BM&FBOVESPA de companhias de capital aberto do setor de utilidade pública no segmento de energia elétrica. Essa pesquisa caracterizar-se-á como uma pesquisa descritiva do tipo documental, com abordagem quantitativa do problema.

De acordo com Otani e Fialho (2011, p. 37), na pesquisa quantitativa “considera-se que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. A pesquisa descritiva caracteriza-se como, no ponto de vista de Gil (1999) apud Beuren (2003, p. 81):

[...] a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.

No caso do estudo apresentado, a coleta de dados será do tipo documental, assim denominada porque seus alicerces são os materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (BEUREN, 2003). Segundo Gil (2008), e pelo fato da coleta de dados ter sido efetuada com base nas demonstrações contábeis e notas explicativas publicadas pelas empresas do segmento de energia elétrica.

A amostra desse estudo será não probabilística intencional. É classificada como não probabilística quando há uma escolha deliberada dos elementos da amostra conforme Martins (2000) e intencional porque os elementos serão propositadamente selecionados por determinadas propriedades estabelecidas pelo pesquisador. No caso dessa pesquisa, serão escolhidas da população, as empresas que evidenciaram os passivos contingentes em suas demonstrações contábeis e notas explicativas durante o período de 2014 a 2015. O que resultou em 52 empresas que compõem a amostra desse estudo.

Desse universo serão analisados os balanços patrimoniais e as notas explicativas, obtidas pelo acesso ao sítio da CVM, apenas daquelas empresas que apresentam o *disclosure* pertinente ao passivo contingente. Será empregado como instrumento o *checklist* que, segundo Colauto e Beuren (2006, p. 133) “é a técnica de verificar se a população pesquisada dispõe de elementos necessários para a aplicação de uma determinada proposta teórica, isto é, operacionalizar uma pesquisa”.

Deste modo, elaborou-se um roteiro com os itens que foram verificados na análise dos dados, o Quadro 2 apresenta o *checklist* desenvolvido, a fim de investigar a viabilidade dos dados propostos.

Quadro 2: Elementos a serem divulgados por exigência do CPC 25 para o *disclosure* das contingências

Dimensão de Contingências	Item	Elementos a serem divulgados
Provisão	1	O valor contábil no início e no fim do período;
	2	Provisões adicionais feitas no período, incluindo aumento nas provisões existentes;
	3	Valores utilizados (ou seja, incluídos ou baixados contra a provisão) durante o período;
	4	Valores não utilizados revertidos durante o período;
	5	O aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto;
	6	Uma breve descrição da natureza da obrigação o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;
	7	Uma indicação das incertezas sobre o valor ou cronograma dessas saídas;
	8	O valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado, para cada classe de provisão.
Passivo Contingente	9	Uma breve descrição da natureza do Passivo Contingente;
	10	A estimativa de seu efeito financeiro;
	11	A indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída;
	12	A possibilidade de qualquer reembolso.

Fonte: Adaptado com base no CPC 25 (2009)

É importante frisar a importância dessa pesquisa, que tem o intuito de garantir a precisão dos resultados, evitando assim, deformidades na análise e interpretação, o que possibilita uma margem de segurança em relação às conclusões. A pesquisa descritiva é aplicada aos estudos descritivos e torna-se relevante, pois se utiliza de técnicas estatísticas desde a coleta, até a análise e tratamento dos dados (RAUPP; BEUREN, 2009). Para análise dos dados, essa pesquisa utilizará a estatística descritiva, por meio de técnica de distribuição de frequência.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, em um primeiro momento se discorrerá sobre as características das Companhias do segmento de energia elétrica da BM&FBOVESPA. Em um segundo momento, as publicações das demonstrações contábeis passarão por análise, buscando verificar se as exigências previstas pelo CPC 25 estão presentes nas demonstrações e notas explicativas. Posteriormente, será constatada a representatividade monetária das contingências.

Para atendimento do primeiro objetivo específico, apresentado pela pesquisa, apresenta-se a caracterização da amostra. Portanto, buscando caracterizar as Companhias que compõe a amostra deste estudo, destaca o setor de atuação, a data de fundação e a receita líquida. Nota-se que todas as companhias pesquisadas são do segmento de energia elétrica, divididas conforme a atividade preponderante. Do total de 52 companhias que compõem a amostra, destaca-se 18 empresas na geração de energia elétrica, no setor de transmissão são 2, 28 são responsáveis pela distribuição da energia elétrica e as 4 restantes têm a atividade de comércio de energia elétrica.

Observa-se que somente 9 das 52 companhias estudadas foram fundadas após o ano de 2004, que pode ser considerado o ano de início ao marco regulatório apresentado neste estudo. Portanto, 43 Companhias, representando 82,69% do total, possuem data de fundação anterior à 2004. Está relacionado aos faturamentos das Companhias pesquisadas. Nos exercícios de 2014 e 2015, há 8 Companhias que faturaram até R\$ 1 bilhão, considerando uma escala de faturamento que vai de R\$ 1 bilhão até R\$ 10 bilhões. Em 2014, 36 Companhias atingiram o montante que compõem esta escala, porém este número caiu para 33 em 2015. Já as empresas com faturamento superior a R\$ 10 bilhões em 2014 compreendem 8 companhias, e em 2015 esse número aumentou para 11, sendo que esses resultados demonstram a ascensão do setor.

Abaixo os Gráficos 1 e 2 representam as receitas líquidas das Companhias conforme cada atividade preponderante, geração de energia elétrica, comércio de energia elétrica, distribuição de energia elétrica e transmissão de energia elétrica.

Gráfico 1: Receita líquida em bilhões (R\$) referente ao ano 2014

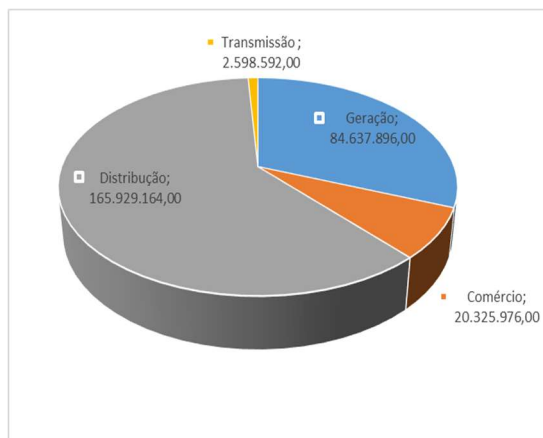
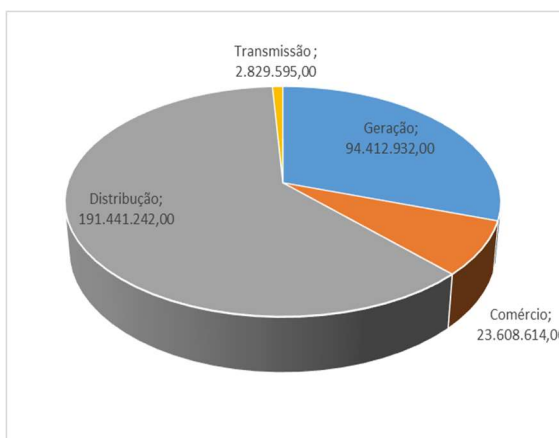


Gráfico 2: Receita líquida em bilhões (R\$) referente ao ano 2015



Fonte: Dados da Pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que o ramo com maior representatividade, em ambos os períodos, é o de distribuição de energia elétrica, pois são 28 de um total de 52 companhias. Da mesma forma elas representam maior faturamento, tanto em 2014 quanto em 2015.

Dentre as Companhias avaliadas, 44 Companhias aumentaram sua receita líquida de 2014 para 2015, sendo possível destacar a Rede Energia S.A - Em Recuperação Judicial com crescimento de 64,36%, seguida pela Energisa S/A com evolução no faturamento de 44,15% e a terceira com maior aumento foi a Renova Energia S/A, com 35,31%.

Na Tabela 1 e 2 são evidenciadas as exigências do CPC 25 em relação às provisões para contingências, referente aos períodos de 2014 e 2015. Houve evidenciação dos itens exigidos, onde consta - demonstra-se a não evidenciação.

Tabela 1: Síntese das análises acerca das provisões para contingências no exercício de 2014

Companhias / Dimensões	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
Empresas que divulgaram	51	45	40	43	36	51	7	7
Percentual (%)	98,08	86,54	76,92	82,69	69,23	98,08	13,46	13,46

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2: Síntese das análises acerca das provisões para contingências no exercício de 2015

Companhias / Dimensões	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
Empresas que divulgaram	51	45	42	42	37	51	7	7
Percentual (%)	98,08	86,54	80,77	80,77	71,15	98,08	13,46	13,46

Fonte: Dados da pesquisa

Em se tratando do primeiro quesito averiguado, item que é exigido nas dimensões do CPC 25, que é a evidenciação do valor contábil das provisões das contingências no início e no fim do período, observa-se que apenas uma empresa não o fez, muito provavelmente por estar em recuperação judicial. Assim, das Companhias estudadas, 98,08% cumprem com a normativa, em ambos os períodos.

Após, com relação à segunda dimensão, a Provisões adicionais feitas no período, incluindo aumento nas provisões existentes, em ambos os anos, 45 Companhias, correspondendo a 86,53%, estão de acordo com o CPC 25.

Posteriormente, na terceira dimensão, a valores utilizados (incluídos ou baixados contra a provisão) durante o período, no ano de 2014, doze companhias não divulgaram. Desta forma, as 40 demonstrações que continham os devidos valores equivalem a 76,92% das Companhias. Em comparação ao ano de 2015, observa-se que houve um pequeno aumento de 3,84% das empresas que atenderam a normativa, pois no referido ano, 42 demonstrações continham a informação, duas a mais que no ano anterior.

A quarta dimensão trata dos valores não utilizados revertidos durante o período. Nota-se que 9 companhias não contêm a informação nos períodos 2014 e 2015, sendo assim, 43 empresas que observaram o disposto no CPC 25, correspondem a 82,69% do total.

Quanto a dimensão 5, refere-se ao aumento, durante o período, do valor descontado a valor presente, proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto. Em 2014, apenas 36 Companhias divulgaram o devido aumento relacionado ao período, sendo assim, as que não divulgaram representam 30,76%. No ano de 2015, observa-se um pequeno aumento, pois, somente uma empresa a mais divulgou a informação, representando 71,15% do montante.

Na sequência, a dimensão 6, exigida pelo CPC 25, que é a divulgação de uma breve descrição da natureza da obrigação, o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes. Em ambas as competências todas as Companhias estão em conformidade com as exigências da normativa.

Em análise da dimensão 7, que é uma indicação das incertezas sobre o valor ou cronograma dessas saídas, tanto no exercício de 2014 como no de 2015, somente 7 Companhias divulgaram essa informação. Portanto, as publicações que não continham a devida informação, caracterizaram 86,53% das Companhias.

A dimensão 8, que trata do valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por contrato esse reembolso esperado, para cada classe de provisão. Em ambos os períodos, somente sete companhias atenderam a normativa, representando somente 13,4% das 52 entidades estudadas.

É possível ressaltar que, exceto em relação à indicação das incertezas sobre o valor e qualquer reembolso esperado, que ficaram aquém do exigido pela normativa, o restante dos itens foram encontrados nas demonstrações contábeis das Companhias, provando a conformidade de *disclosure* e boa conduta da grande maioria no que tange às exigências do CPC 25. Se feita à comparação, entre os dados dos dois períodos, não há variações significativas de 2014 a 2015.

Ressaltando, que as divulgações das exigências trazidas pela norma são bem vistas aos olhos dos usuários das Demonstrações Contábeis, tanto externos como internos, pois, munidos do maior número de evidenciações em relação à fidedigna situação da empresa, as tomadas de decisões serão realizadas com mais confiança.

Da mesma forma que as provisões precisam cumprir certas exigências no ato de suas divulgações, os passivos contingentes também necessitam de um rol de elementos para que as Demonstrações Contábeis atinjam um nível elevado de *disclosure* e que seja claro para os usuários a estrutura, além da posição em que os processos que não estão provisionados se

encontram, mas por ventura podem vir a ser provisionados e, desta forma, impactar de forma negativa os indicadores da Companhia e conseqüentemente a decisão do usuário.

Os passivos contingentes são estimativas, por esse motivo os mesmos são incertos por serem ponderados por subjetividade. Portanto, o cuidado da administração com a divulgação desses valores deve ser redobrado. Dessa forma, todas as informações proeminentes devem ser divulgadas para que os passivos contingentes transpassem o maior grau de veracidade econômica vivenciada pela Companhia. Identifica-se na Tabela 3 a síntese no que se refere a divulgação exigida pelo CPC 25 a respeito das contingências passivas dos exercícios de 2014 e 2015:

Tabela 3: Síntese das análises acerca das contingências passivas nos exercícios de 2014 e 2015

Companhias / Dimensões	(9)		(10)		(11)		(12)	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Exercício	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Empresas que divulgaram	49	49	1	1	46	46	1	2
Percentual (%)	94,23	94,23	1,92	1,92	88,46	88,46	1,92	3,85

Fonte: Dados da pesquisa

Sobre os passivos contingentes em relação ao item 9, em ambos os períodos somente 3 Companhias, não registraram em suas Demonstrações Contábeis as informações que são solicitadas pelo Pronunciamento Técnico 25, sendo que as mesmas representam somente 5,77% do montante. Da mesma forma, em relação à divulgação de uma breve descrição do passivo contingente, as mesmas 3 empresas não fizeram a devida divulgação, em ambos os períodos.

Segundo o CPC 25, outra informação que deve ser divulgada pelas entidades é a estimativa do efeito financeiro das contingências passivas (item 10), que deve ser observada nas Notas Explicativas. Por meio da análise dos dados descritos na Tabela 3, em ambos os períodos somente uma das Companhias, a Companhia Celg De Participações – CELGPARG, divulgou a estimativa do efeito financeiro, portanto, 98,08% não cumpriram com o disposto na normativa.

Em seguida, o item 11 do Quadro 4 exige que as Companhias indiquem as incertezas que são relacionadas ao valor ou então ao momento de ocorrência de qualquer saída relacionada aos passivos contingentes. Assim sendo, na Tabela 3 está evidenciado que, tanto em 2014 como em 2015, 46 Companhias estão em conformidade com o CPC 25, sendo 88,46% do total.

Quanto à possibilidade de qualquer reembolso, item 12, em 2014, somente a Companhia De Eletricidade Do Estado Da Bahia Coelba está em conformidade com a normativa, mas em 2015, foram 2 companhias que o fizeram, a Companhia De Eletricidade Do Estado Da Bahia Coelba e a Companhia Celg De Participações – CELGPARG, sendo que neste ano 96,15% das companhias não estavam de acordo com o CPC 25.

Percebe-se que, em partes, as Companhias divulgaram com expressividade as informações que o CPC exige, sendo que somente 3 delas não abrangeram nenhuma das exigências da normativa, e as 49 restantes, apresentaram no mínimo dois requisitos estabelecidos pelo CPC 25. Isto demonstra que, a grande maioria das Companhias tem consciência da importância da divulgação de dados completos conforme a norma exige, pois, frisando novamente, isto é de fundamental importância para os usuários destas informações, na tomada de decisões.

Nas Tabelas 4 estão relacionadas as Companhias analisadas com seus respectivos resultados pertinentes às exigências impostas pelo CPC 25 (2009) e a porcentagem do grau de conformidade do *disclosure* das provisões e passivos contingentes. Quando a informação foi localizada nas Demonstrações Contábeis está definida como desejável e atingida.

Tabela 4: Análise da conformidade do *disclosure* das provisões e passivos contingentes no exercício 2014 e 2015

Exercício	2014		2015	
	Total Desejável	(%) Atingida	Total Desejável	(%) Atingida
AES Elpa S/A	12	75,0	12	75,0
AES Sul Distribuidora Gaúcha de Energia S/A	12	75,0	12	75,0
AES Tiete Energia S.A.	12	75,0	12	75,0
Afluentes Geração de Energia Elétrica S.A.	12	33,3	12	33,3
Alupar Investimento S.A.	12	58,3	12	58,3
Ampla Energia e Serviços S.A.	12	58,3	12	58,3
Bandeirante Energia S/A	12	58,3	12	58,3
Cemig Distribuição S.A	12	66,7	12	66,7
Cemig Geração e Transmissão S.A	12	66,7	12	66,7
Centrais Elétricas Brasileiras SA	12	75,0	12	75,0
Centrais Elétricas de Santa Catarina SA	12	50,0	12	50,0
Centrais Elétricas do Para S.A. - CELPA	12	83,3	12	83,3
CESP Companhia Energética de São Paulo	12	83,3	12	83,3
Companhia CELG de Participações - CELGPAR	12	33,3	12	50,0
Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia COELBA	12	66,7	12	66,7
Companhia Energética de Brasília	12	66,7	12	66,7
Companhia energética de Minas gerais-CEMIG	12	58,3	12	58,3
Companhia Energética de Pernambuco	12	66,7	12	66,7
Companhia Energética do Ceara	12	66,7	12	66,7
Companhia Energética do Maranhão-CEMAR	12	66,7	12	66,7
Companhia Energética do Rio Grande do Norte COSERN	12	66,7	12	66,7
Companhia Estadual de Distribuição de Energia Elétrica - CEEE-D	12	66,7	12	66,7
Companhia Estadual de Geração e Transmissão de Energia Elétrica	12	66,7	12	66,7
Companhia Paranaense de Energia	12	58,3	12	58,3
Companhia Paulista de Força e Luz	12	66,7	12	66,7
Companhia Piratininga de Força e Luz	12	66,7	12	66,7
CPFL Energia S.A.	12	66,7	12	66,7
CPFL Energias Renováveis S.A.	12	66,7	12	66,7
CPFL Geração de Energia S/A	12	66,7	12	66,7
CTEEP - Companhia de Transmissão de Energia Elétrica Paulista	12	66,7	12	66,7
Duke Energy Internacional, Geração Paranapanema S.A.	12	66,7	12	66,7
EDP - Energias do Brasil S.A.	12	66,7	12	66,7
Elektro Eletricidade e Serviços S/A	12	66,7	12	66,7
Eletrobrás Participações S/A	12	25,0	12	25,0
Eletropaulo Metropolitana eletricidade de São Paulo S.A.	12	66,7	12	66,7
EMAE - Empresa Metropolitana de Aguas e Energia SA	12	50,0	12	50,0
Energiza Mato Grosso - Distribuidora de Energia S.A.	12	58,3	12	58,3
Energiza Mato Grosso do Sul - Distribuidora de Energia S.A.	12	50,0	12	50,0
ENERGISA S/A	12	58,3	12	58,3
Eneva S.A. em Recuperação Judicial	12	16,7	12	16,7
ENGIE Brasil Energia S.A.	12	66,7	12	66,7
Equatorial Energia S/A	12	66,7	12	66,7
Espirito Santo Centrais Elétricas S/A	12	66,7	12	66,7
Investco S/A	12	58,3	12	58,3
Light S/A	12	66,7	12	66,7
Light Serviços de Eletricidade S A	12	66,7	12	50,0
Neoenergia S.A	12	66,7	12	66,7
Rede Energia S.A - em Recuperação Judicial	12	58,3	12	58,3
Renova Energia S/A	12	33,3	12	33,3
Rio Grande Energia SA	12	66,7	12	66,7

Statkraft Energias Renováveis S/A	12	8,3	12	8,3
Transmissora Aliança de Energia Elétrica S/A	12	58,3	12	58,3

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise da Tabela 4, que demonstra os dados de 2014, e os resultados do período de 2015, não há grandes evoluções ou então regressões entre os dois exercícios, relacionado às publicações das exigências do CPC 25. Sendo assim, em ambos os períodos, das 52 Companhias em estudo, somente 2, a Centrais Elétricas do Pará S.A. – CELPA e a CESP Companhia Energética de São Paulo, têm índice de conformidade com o CPC 25 maior que 80%, ou seja, essas Companhias deixaram de divulgar duas exigências da norma. Uma das poucas alterações do exercício, ao seguinte, foi que no ano de 2014, seis Companhias haviam evidenciado menos de 50% das exigências trazidas pela norma e em 2015, o número de empresas caiu para cinco que não atingiram a metade. Mas é importante ressaltar que nenhuma das demonstrações contábeis evidenciou a totalidade das exigências impostas pela normativa.

Na Tabela 5 estão relacionados e descritos todos os valores dos passivos contingentes dos exercícios de 2014 e 2015 respectivamente, com a subdivisão dos valores correspondentes a cada tipo de contingência: trabalhista, tributária, cível e ambiental.

Tabela 5: Relação da natureza e dos valores dos passivos contingentes em milhares de reais

Ano	Contingência Tributária	Contingência Trabalhista	Contingência Cível	Contingência Ambiental	Total	Garantias (Cauções Depósitos Judiciais)
2014	2.353.354	5.569.959	20.704.096	85.684	28.713.093	3.981.029
2015	1.993.210	5.576.164	15.856.957	104.217	23.530.548	3.926.908

Fonte: Dados da pesquisa.

Em ambos os períodos foram as mesmas companhias que apresentaram os valores mais consideráveis de passivos contingentes, que foram a Centrais Elétricas Brasileiras SA, a CESP Companhia Energética de São Paulo e a Companhia Paranaense de Energia, as únicas a apresentarem valores acima de R\$1.000.000,00. Outro fato interessante é relacionado às contingências relacionadas às causas trabalhistas, pois em 2014 somente 3 das Companhias não reconhecerem nenhum valor para essa contingência, sendo que esse número caiu para 2 no ano seguinte.

Observa-se que as publicações das contingências cíveis se mantiveram constantes em ambos os períodos. Em relação aos valores das contingências ambientais, as mesmas diminuíram. Essa diminuição, muito provavelmente pode estar ligada à inexistência dessas contingências. Em relação às contingências trabalhistas e tributárias, as mesmas apresentaram aumento de um período para outro, com destaque para a companhia Centrais Elétricas Brasileiras AS, que teve um aumento considerável nos valores das contingências trabalhista e cível. Da mesma forma, a CESP Companhia Energética de São Paulo e a Companhia Paranaense de Energia. Em relação às contingências tributárias, destaca-se a companhia Centrais Elétricas Brasileiras, que, de um período a outro quase dobrou o valor. Nota-se que, as contingências ambientais são informadas por uma minoria, o que leva a concluir que as mesmas são quase inexistentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo objetivou verificar a evolução da conformidade do *disclosure* das contingências passivas nas Companhias do segmento de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA nos períodos de 2014 e 2015. Para que fosse possível o real alcance dos objetivos realizou-se uma pesquisa descritiva do tipo documental, de natureza quantitativa, pois foram analisadas as demonstrações contábeis e as notas explicativas em busca da evidência das exigências impostas pelo CPC 25 (2009).

Respondendo ao primeiro objetivo proposto, identificaram-se, por meio do estudo, que 43, do total de 52 companhias que compõem a amostra, foram fundadas antes do ano de 2004, e somente nove foram fundadas depois de 2004, onde se iniciou o marco regulatório, o que demonstra uma constância no mercado, atingida pelas mesmas. Quanto ao faturamento, averiguou-se que, em ambos os períodos, que a faixa de faturamento a qual a maioria se enquadrou foi de R\$1 bilhão a R\$ 10 bilhões, evidenciando o volume monetário considerável que as mesmas movimentam na economia brasileira. Verificou-se também que, do total da amostra, composta por 52 companhias, há 18 que trabalham com geração de energia, 2 com transmissão, 28 com distribuição e 4 com a comercialização de energia elétrica.

Em relação ao segundo objetivo proposto, analisou-se neste estudo se os itens relacionados no CPC 25, que tem a exigibilidade da publicação para as empresas do segmento de energia elétrica foram observados e, acima de tudo, se os mesmos foram evidenciados nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas. Constatou-se que quase a totalidade observou ao menos a metade dos quesitos exigidos no CPC 25, mas em alguns casos as informações foram vagas ou inexistentes.

Por fim, analisando o terceiro objetivo proposto, em resumo, nota-se que houve uma considerável evidenciação dos passivos contingentes, sobretudo daqueles decorrentes de ações cíveis, tributárias e trabalhistas. As de natureza ambiental não foram evidenciadas pela grande maioria das empresas, ressaltando que muito provavelmente há a inexistência dos mesmos, o que chama atenção pelo fato do segmento visar à manipulação de recursos extraídos do meio ambiente para fornecimento de seus produtos/serviços. Vale ressaltar que a produção e o consumo de energia elétrica diferem de outros sistemas de redes, como saneamento e gás, pois ela não pode ser armazenada de modo economicamente viável, o que sugere a necessidade de equilíbrio constante entre oferta e procura. Sendo assim, toda a energia consumida deverá ser produzida e distribuída instantaneamente e, havendo desequilíbrio, o sistema todo corre risco de apagões.

Portanto, conclui-se que as companhias do setor de energia elétrica buscaram atender ao que se exige através do CPC 25, em sua maioria, demonstrando uma padronização das informações publicadas, e principalmente dos esclarecimentos nas notas explicativas, se forem comparados os dois períodos, ou seja, não houve muitas alterações relacionadas a disposição das informações de um ano para o outro. Esse atendimento quase que completo da normativa deve-se pela compreensão de parte das companhias que, em um mundo onde as informações são tão evidentes e em grande número, é importante para os usuários dos dados, tanto os internos como os externos, compreenderem de forma clara e concisa as informações publicadas através das demonstrações contábeis, pois assim estarão mais seguros para as tomadas de decisões necessárias, e conseqüentemente, mais assertivas.

Recomenda-se, para realização de estudos futuros, analisar o grau de conformidade e verificar se a evidenciação foi aprimorada de um período a outro. Sendo que, esta pesquisa se limita a um setor específico, sugere-se verificar em outros segmentos, se há uma maior observância ou se a divulgação está precária, a fim de analisar o nível de evidenciação e o atendimento ao CPC 25 como um todo.

Os dados desta pesquisa corroboram com os dados da pesquisa de Castro Junior (2013), que relatou em seu estudo dados sobre a evidenciação das provisões e contingências no setor elétrico. Através da comparação dos estudos, percebe-se que houve evolução na divulgação das informações exigidas pelo Pronunciamento Técnico 25 no período compreendido, que se inicia em 2009 até 2015.

Como limitação desta pesquisa, destaca-se a incerteza em relação à omissão da divulgação de determinados itens ou a inexistência dos mesmos. Sendo assim, os resultados aguçam o interesse para novas pesquisas, com a finalidade de averiguar a qualidade da evidenciação das informações contábeis.

REFERÊNCIAS

ABRADEE: Associação Brasileira de Distribuidores de Energia elétrica. **Visão Geral do Setor**. Disponível em: <<http://www.abradee.com.br/setor-eletrico/visao-geral-do-setor>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

ALBUQUERQUE, Diane; FARIA, José César de. O Reconhecimento da Contingência nas Demonstrações Contábeis: Provisão X Reserva. **In:** XIII Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e IX Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, Universidade do Vale do Paraíba, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2009/anais/arquivos/0264_0408_01.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2016.

ALMEIDA, Cristiane Regina Schwertz; SCHNEIDER, Márcia Ester. **Evidenciação do passivo contingente em empresas brasileiras do setor de papel e celulose**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade do Oeste de Santa Catarina, 2008.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Atlas de Energia Elétrica do Brasil**. 3. ed. Brasília: ANEEL, 2008.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORBA, José Alonso; FERREIRA, Denize Demarche Minalti; ROSA, Carolina Aguiar da; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. (Ir) Relevância das contingências ambientais: uma investigação nas empresas brasileiras. **Contabilidad y Negocios**, Peru, 2014.

CASTRO, Mariana Camilla Coelho Silva; VIEIRA, Laís Karlina; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Comparação do *disclosure* das contingências ativas e passivas nas empresas brasileiras com ações negociadas na BM&FBOVESPA e na NYSE. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, v. 20, n. 2, p. 52 – p.69, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico nº 25: provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (CPC 25)**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>>. Acesso em: 25 mai. 2016.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. **Coleta, análise e interpretação de dados**. In. BEUREN, Ilse Maria (org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COSTA, Robson da. **Evidenciação das contingências passivas e ativas nas companhias do novo mercado pertencente à carteira teórica do Índice Brasil 50 – IbrX-50**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) -Universidade do Oeste de Santa Catarina, 2013.

COSTA, Fábio Miguel Gonçalves da; VOESE, Simone Bernardes; ROSA, Luciano. Custos e investimentos ambientais praticados pelas empresas do setor de energia elétrica que

participam do ISE BOVESPA 2008/2009. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Curitiba, ano 2009, v. 3, nº 3, p. 45-71, set./dez. 2009.

DARIFF, Daiana Amabile. **Evidenciação dos passivos contingentes nas empresas do segmento da construção civil e construção pesada nos anos de 2007 a 2009**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis)-Universidade do Oeste de Santa Catarina, 2010.

FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável a todas as sociedades. MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FONTELES, Islane Vidal; NASCIMENTO, Cicero Philip Soares do; PONTE, Vera Maria Rodrigues; REBOUÇAS, Sílvia Maria Dias Pedro. Determinantes da evidenciação de provisões e contingências por companhias listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Gestão Organizacional**. Fortaleza, 2013, v. 06, n. 04, set./dez. 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JUNIOR, Francisco Fabio Giraó Castro. **Evidenciação de provisões e passivos contingentes adotados nas empresas brasileiras do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA**. Repositório Institucional Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000018/00001838.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2016.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade internacional para graduação**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ONS. **Operador Nacional do Sistema Elétrico**. Disponível em: <http://www.ons.org.br/institucional_linguas/modelo_setorial.aspx>. Acesso em: 15 mai. 2016.

OTANI, Nilo; FIALHO, Francisco Antônio Pereira. **TCC: métodos e técnicas**. 2. ed. Florianópolis: Visual Books, 2011.

RAUPP, Maury Fabiano. **Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RIBEIRO, Antônio de Cístolo; RIBEIRO, Maisa de Souza; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. Provisões, contingências e o pronunciamento CPC 25: as percepções dos protagonistas envolvidos. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 9, n. 3, p. 38-54, jul./set., 2013.

SANTOS, Silvio Coelho dos; REIS, Maria José. **Memória do setor elétrico na Região Sul**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2002.

SIMABUKULO, Lucas Antonio Nizuma; CORREA, Luiz Filipe da Silva; SANTOS, Manoel Messias Oliveira dos; MARTINS, Mariana. **Energia, industrialização e modernidade – história social**. Energia e Saneamento. Disponível em: <www.energiaesaneamento.org.br/media/63129/03.pdf>. Acesso em: 23 mai. 2016.

GESTÃO FINANCEIRA DAS PROPRIEDADES PARTICIPANTES DO PROGRAMA LEITE SUDOESTE DOS MUNICÍPIOS DE REALEZA E SANTA IZABEL DO OESTE-PR

Zacarias Távora

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
zacariastavora@unochapeco.edu.br, Bolsista Unochapecó

André Mateus Bertolino

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
andre.bertolino@unochapeco.edu.br, Bolsista Unochapecó

Esmael Rossetto Bernardi

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
esmael.adm@unochapeco.edu.br, Bolsista Unochapecó

Rodrigo Barrichello

Doutor em Engenharia de Produção - UFSC
rodrigobarrichello@gmail.com, Docente

RESUMO

A gestão financeira não deve se restringir ao contexto empresarial, mas aplicar-se em quaisquer sistemas de produção. Dada a importância da atividade leiteira para a região Sudoeste do Paraná e sua relevância econômica e social para o território, o estudo acerca do gerenciamento financeiro e da produção no contexto da agricultura familiar torna-se imperativo. Ao reconhecer que o controle da produção e a gestão financeira dos pequenos empreendimentos rurais, em muitos casos, mostram-se incipientes, o Programa Leite Sudoeste tem como principais objetivos a redução de custos de produção, aumento da produtividade por área e a promoção de melhorias na qualidade do leite. A presente pesquisa buscou conhecer tal realidade em 14 propriedades, sendo sete localizadas no município de Realeza-PR e sete em Santa Izabel do Oeste-PR. Para tanto, realizou-se um estudo multicase, através de verificações *in loco* e da aplicação de um questionário do tipo misto, com perguntas abertas e fechadas. Através desta investigação, foi possível constatar que a maior parte dos empreendimentos rurais realiza algum tipo de gerenciamento financeiro, entretanto, de maneira eminentemente informal. Em poucos casos identificou-se a utilização de ferramentas consagradas de gestão. Desta maneira, a falta de mecanismos administração financeira mostra-se um gargalo para o pleno desenvolvimento da propriedade e para sua competitividade, o que se mostra um grande desafio no sentido de conscientizar e capacitar os produtores rurais para a relevância deste aspecto.

Palavras-chave: Gestão financeira rural; Programa Leite Sudoeste; Agricultura familiar.

1 INTRODUÇÃO

A atividade leiteira e a produção de derivados lácteos se destacam no setor agropecuário brasileiro, sendo sua produção absorvida por uma ampla gama de indústrias, que utilizam seus produtos como insumos, e pelos consumidores finais.

Atualmente a região sudoeste concentra o maior volume de produção de leite do Estado do Paraná e apresenta forte vínculo com a agricultura familiar, o que indica a relevância social dessa atividade.

Para Marchi (2007, p. 14), “a região sudoeste do Paraná possui uma grande diversificação da produção e das atividades rurais, incluindo neste cenário as agroindústrias

familiares rurais de pequeno porte, que transformam produtos de origem animal e vegetal”. A região, juntamente com o Oeste do Paraná, o Oeste de Santa Catarina e o Noroeste do Rio Grande do Sul, produzem 1/5 do leite produzido em todo o Brasil (GNOATTO; VARGAS; NUNES, 2009).

Entretanto, mesmo com a atividade leiteira apresentando um crescimento acentuado, a instabilidade dos preços e insegurança no retorno econômico tem sido um dos principais fatores para que os pequenos produtores não persistam com a atividade leiteira, muitas vezes em razão da falta de compreensão sobre a realidade produtiva e financeira das propriedades, bem como pela falta de conhecimento sobre os mecanismos e ferramentas de gestão administrativa e financeira.

É inegável o fato de que o grau de complexidade das atividades no contexto rural é essencialmente mais elevado quando comparado a outros setores da economia. Problemas de ordem climática, elevado grau de perecibilidade dos produtos e doenças são alguns dos fatores que contribuem para a instabilidade da produção, já que os recursos tecnológicos e ferramentas de gestão não estão acessíveis a todos os produtores.

As ferramentas gerenciais como um todo, embora bem exploradas pela literatura, não contemplam as especificidades de um setor econômico brasileiro de extrema relevância: o agroindustrial e, tampouco, as propriedades de agricultura familiar (PAF), que se encontram em uma situação bem mais carente no que diz respeito às referidas ferramentas. (QUEIROZ, 2004, p.1).

No caso das propriedades de pequeno porte, não raro percebe-se a falta de organização das finanças e dos custos de produção e de manutenção dos negócios, havendo, por vezes, indistinção entre as despesas de caráter pessoal da família, daqueles inerentes à atividade rural.

Este fato mostra-se uma grave deficiência na gestão financeira de qualquer empreendimento, especialmente, quando se trata da produção leiteira, uma vez que a oscilação dos custos dos insumos, bem como daqueles relacionados à saúde do rebanho impactam, sobremaneira, no preço final do produto. Outro importante balizador do preço se refere ao nível de qualidade do produto imposto pelas indústrias do ramo lácteo, além da primazia por negociação de volumes de produção maiores.

Como em qualquer outro empreendimento, a propriedade rural deve ser economicamente viável para garantir sua sobrevivência. Seu gestor deve estar em constante busca pelo conhecimento técnico, além de estar consciente de que diagnóstico da realidade do negócio é determinante para o sucesso no contexto agropecuário. O viés econômico da propriedade engloba a análise dos diversos custos e seus resultados, bem como a capacidade de sustentar o empreendimento, à medida que o pleno controle do movimento de entradas e saídas garante verificar a viabilidade do empreendimento e a identificação dos gargalos inerentes à atividade.

OHI et al. (2010) destacam que, diante de um cenário cada vez mais competitivo, os produtores devem alcançar melhores resultados, através da melhoria na gestão de suas propriedades, utilizando ferramentas administrativas, dentre as quais, destaca-se o planejamento estratégico onde são definidos os objetivos, as metas e as estratégias, que garantam um crescimento focado, com um maior aproveitamento dos recursos e maximização dos resultados.

Crepaldi (2005) salienta que o gestor deve estar sempre atento às tarefas de planejar, organizar, direcionar os subalternos diretos e o controle administrativo, além de sempre apresentar planos como orçamentos e controles que permitam acompanhar o andamento da atividade leiteira.

Neste contexto surgiu o Programa Leite Sudoeste, lançado pelo Governo do Estado do Paraná em 2015, com previsão de conclusão no ano de 2018. É desenvolvido pela Secretaria da

Agricultura e do Abastecimento do Estado do Paraná, em parceria com entidades públicas e da iniciativa privada.

Segundo dados fornecidos por técnicos do Instituto Paranaense de Assistência Técnica e Extensão Rural (Emater), nos 42 municípios que integram a região sudoeste do Paraná, a produção supera um bilhão de litros de leite por ano, envolvendo quase 30 mil propriedades rurais inseridas na cadeia do leite.

Dentre os objetivos do programa, destacam-se a busca pela melhoria da qualidade da matéria-prima, a consolidação da região como maior produtora de leite no Estado e a ampliação de investimentos de indústrias do setor.

Suas ações compreendem as seguintes etapas: a realização de um levantamento da situação, com marco zero, mapa e plano de ação; análise de solo das pastagens, com monitoramento anual e cuidados como adubação e bem estar animal; aspectos de sanidade do rebanho e de qualidade como controle leiteiro, balanceamento de ração e gestão no negócio.

Adicionalmente, o programa Leite Sudoeste se volta, também, para a identificação de pontos críticos. Entre os desafios, a baixa produtividade até a necessidade de melhoria da qualidade.

Neste contexto, a pesquisa favoreceu-se por selecionar produtores participantes deste Programa, uma vez que a execução da presente pesquisa visou complementar a investigação iniciada pela equipe técnica do Emater e das Prefeituras e contribuiu com as constatações obtidas a partir da pesquisa e com a proposição de melhorias.

Desta maneira, através da execução deste trabalho, buscou-se averiguar a realidade sob o ponto de vista do gerenciamento dos custos e da produção nas propriedades participantes do Programa Leite Sudoeste nos municípios de Realeza-PR e Santa Izabel do Oeste-PR, bem como verificar a percepção dos produtores acerca da relevância das ferramentas de gestão financeira.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O tipo de pesquisa que se adaptou às características do trabalho e que melhor expressa os resultados aos objetivos propostos é o estudo de caso. Segundo Yin (2001, p. 56), “o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, com a lógica do planejamento, da coleta e da análise de dados. Pode incluir tanto estudos de caso único quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa”.

A pesquisa foi realizada com base em um estudo multicase de natureza exploratória em 14 propriedades localizadas nos municípios de Realeza-PR e de Santa Izabel do Oeste-PR, sendo selecionados sete empreendimentos em cada um deles.

O estudo de caso exploratório não utiliza amostragem - não é algo aleatório e quantitativo, ao contrário: os casos devem ser escolhidos para chegarem a seus objetivos e responderem sua hipótese (YIN, 2001).

As hipóteses do estudo foram: a) os produtores rurais utilizam-se de algum tipo de gestão financeira, ainda que de maneira informal; b) a falta de conhecimento sobre as ferramentas de gestão por parte dos produtores rurais traz insegurança em relação às decisões financeiras e ao desempenho das propriedades.

Para o levantamento dos dados foi realizado um diagnóstico individualizado, através da aplicação de um questionário do tipo misto, com perguntas abertas e fechadas, aplicados *in loco* e na companhia de profissionais do Emater e das Prefeituras dos respectivos municípios. As questões da entrevista foram discutidas previamente com os colaboradores do Emater, a fim de se garantir seu entendimento e relevância para os objetivos propostos.

Conforme alerta Triviños (1987, p.137), o questionário de tipo misto, tal como o nome indica, “é um questionário que apresenta questões de diferentes tipos, exigindo respostas abertas e fechadas, sendo que nestas o autor padroniza as questões, elaboradas frente ao seu objetivo de pesquisa, mas a resposta fica a critério do respondente”.

A opção pela seleção de propriedades participantes do Programa Leite Sudoeste deu-se com base nas características das propriedades, sendo que todas se dedicam à atividade leiteira, pertencem ao segmento da agricultura familiar. Adicionalmente, por integrarem o projeto piloto do Programa Leite Sudoeste, mostram-se aptas e dispostas a contribuir para o diagnóstico proposto. A escolha das propriedades com base em semelhanças de porte e atividade favoreceu a comparação dos dados e a validade das conclusões sobre gestão financeira rural naquele contexto.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

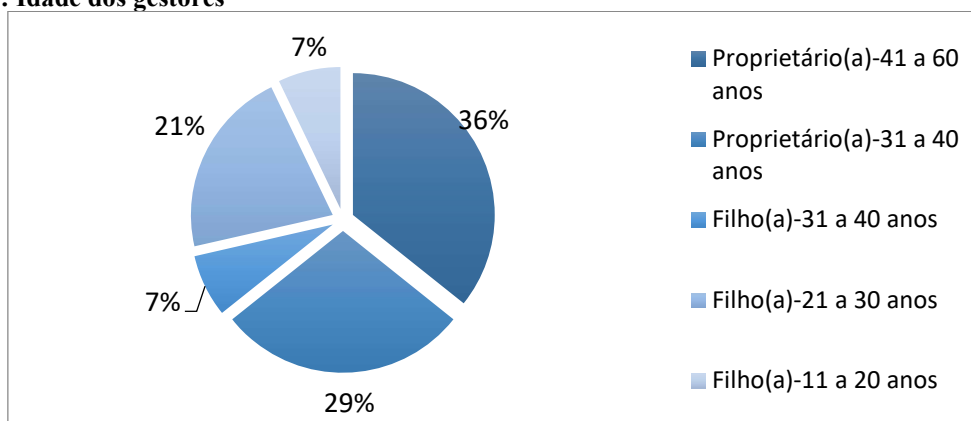
A aplicação do questionário teve duração aproximada de 30 minutos e foram realizados *in loco* no período de 01/06 a 05/7/2016. Apesar do objetivo da pesquisa ter se estabelecido, inicialmente, em uma estrutura fechada de perguntas, durante a realização da pesquisa foram registrados vários relatos espontâneos e não-direcionados pelos entrevistadores, cujos registros foram aproveitados neste estudo.

A seguir, constam os tópicos com os resultados da pesquisa.

3.1 Perfil do Produtor

Quanto ao gênero, verificou-se que em 100% dos casos os responsáveis pela gestão financeira da propriedade são homens, cujas idades, de forma predominante, variavam de 41 e 60 anos, conforme apresenta o Gráfico 1.

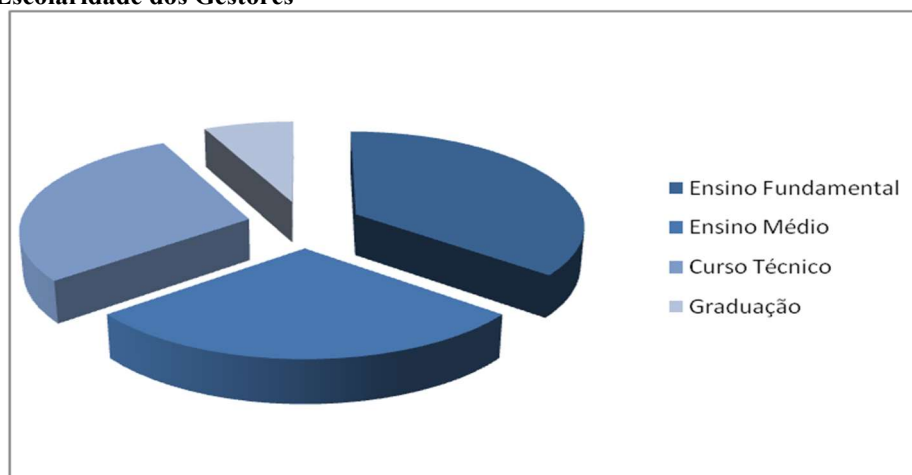
Gráfico 1: Idade dos gestores



Fonte: Dados da Pesquisa

Observou-se que 36% dos gestores possuem idades entre 41 e 60 anos, 29% entre 31 e 40 anos e 28% com idade igual ou abaixo de 30.

Em relação à escolaridade dos entrevistados, a pesquisa revelou que a maior parte havia cursado o Ensino Fundamental, o que corresponde a 35%, enquanto outros 28% possuíam Ensino Médio e Curso Técnico e 7% Graduação.

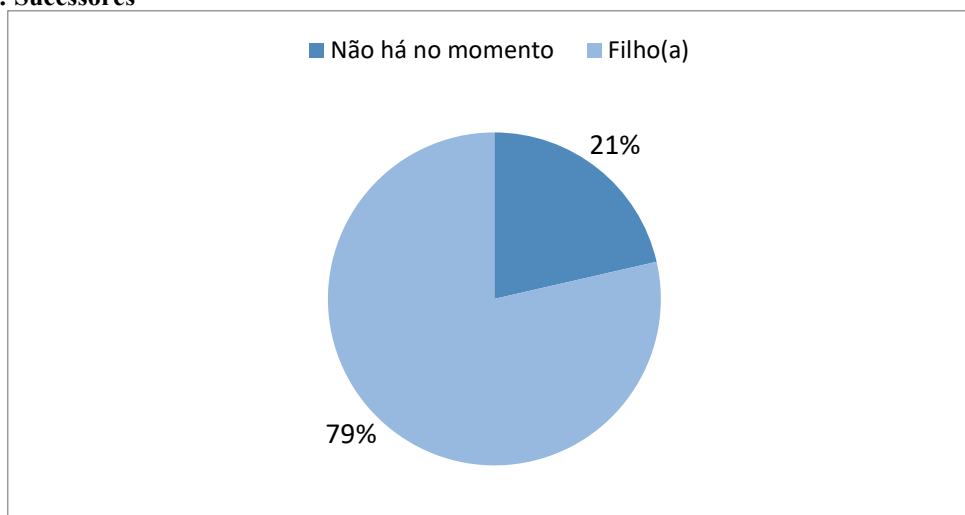
Gráfico 2: Escolaridade dos Gestores

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao tempo de atuação na atividade, verificou-se que 28,6% dos produtores estão no gerenciamento entre 11 e 20 anos, 21,4% entre 21 e 30 anos, o mesmo percentual entre 31 e 40 anos, 7,1% há mais de 40 anos e, por fim, 20,4% até 10 anos. Através dos resultados, foi possível constatar a crescente diminuição de profissionais dedicados à atividade rural, confirmando a tendência apontada por muitos pesquisadores, especialmente no que se referem aos jovens.

Algumas pesquisas apontam que os filhos de agricultores capitalizados ou consolidados têm mais chances de permanecer no campo por não sofrerem o mesmo desgaste que os agricultores familiares em capitalização ou descapitalizados estão sujeitos (ABRAMOVAY et al., 1998; SILVESTRO et al., 2001; FERRARI et al., 2004).

Ao serem questionados sobre a sucessão do negócio, do total de produtores, 21% responderam não possuírem sucessores, enquanto 79% responderam que os possíveis sucessores na atividade leiteira seriam seus filhos.

Gráfico 3: Sucessores

Fonte: Dados da Pesquisa

3.2 Perfil da propriedade

Através da pesquisa, buscou-se identificar o tamanho das propriedades. Constatou-se que todos os participantes, por suas características de porte, se enquadram na categoria de pequenos produtores rurais.

De acordo com a Lei Federal nº 11.428 de 2006, o pequeno produtor é aquele que:

residindo na zona rural, detenha a posse de gleba rural não superior a 50 (cinquenta) hectares, explorando-a mediante o trabalho pessoal e de sua família, admitida a ajuda eventual de terceiros, bem como as posses coletivas de terra considerando-se a fração individual não superior a 50 (cinquenta) hectares, cuja renda bruta seja proveniente de atividades ou usos agrícolas, pecuários ou silviculturais ou do extrativismo rural em 80% (oitenta por cento) no mínimo.

A tabela 1 apresenta o tamanho das propriedades, em hectares:

Tabela 1: Tamanho das Propriedades

Hectares	Quantidade
5 a 8	1
9 a 12	7
13 a 16	2
17 ou mais	4

Fonte: Dados da Pesquisa

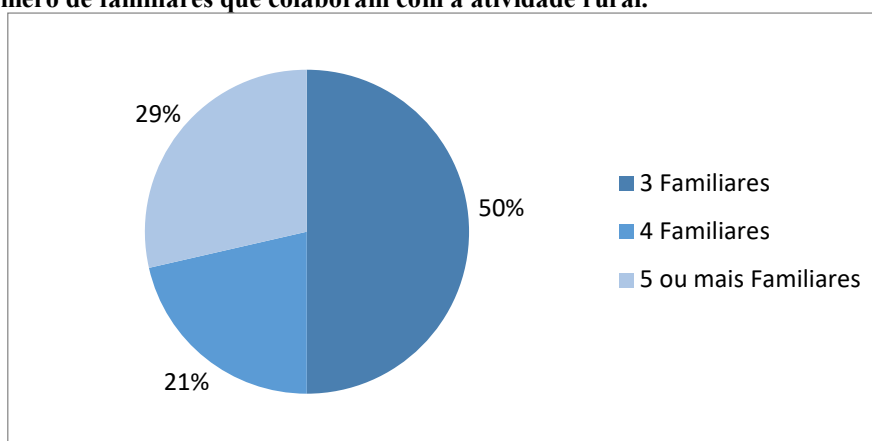
Além disso, é possível afirmar que, sem exceção, todos se pertencem ao segmento Agricultura Familiar, uma vez que atendem a todos os condicionantes expostos na Lei Federal 11.326/ 2006:

Considera-se agricultor familiar e empreendedor familiar rural aquele que pratica atividades no meio rural, atendendo, simultaneamente, aos seguintes requisitos:

- I - não detenha, a qualquer título, área maior do que 4 (quatro) módulos fiscais;
- II - utilize predominantemente mão-de-obra da própria família nas atividades econômicas do seu estabelecimento ou empreendimento;
- III - tenha renda familiar predominantemente originada de atividades econômicas vinculadas ao próprio estabelecimento ou empreendimento;
- IV - dirija seu estabelecimento ou empreendimento com sua família.

Em nenhum dos casos registrou-se a existência de trabalhadores contratados, sendo que tanto a produção como o gerenciamento executado exclusivamente pelos membros da família. O Gráfico abaixo mostra o número de familiares (incluindo o entrevistado) que colaboram com a atividade rural.

Gráfico 4: Número de familiares que colaboram com a atividade rural.



Fonte: Dados da Pesquisa

Uma característica importante, considerando os dados presentes no Gráfico 4, é de que o número de familiares que se dedicam à atividade leiteira na propriedade é consideravelmente pequeno, sendo que somados os percentuais, 71,4% dos entrevistados executam o trabalho relativo à produção leiteira em até 4 pessoas, enquanto em apenas 28,6% dos casos, 5 pessoas ou mais dedicam-se à atividade.

A tabela 2 demonstra os dados obtidos sobre o faturamento bruto anual das propriedades:

Tabela 2: Faturamento Anual Bruto (reais)

Faturamento Anual Bruto (reais)	Quantidade	Percentual
50 a 60 mil	5	35,7%
61 a 70 mil	2	14,3%
71 a 80 mil	1	7,1%
81 a 90 mil	2	14,3%
91 a 100 mil	2	14,3%
Mais que 100 mil	2	14,3%

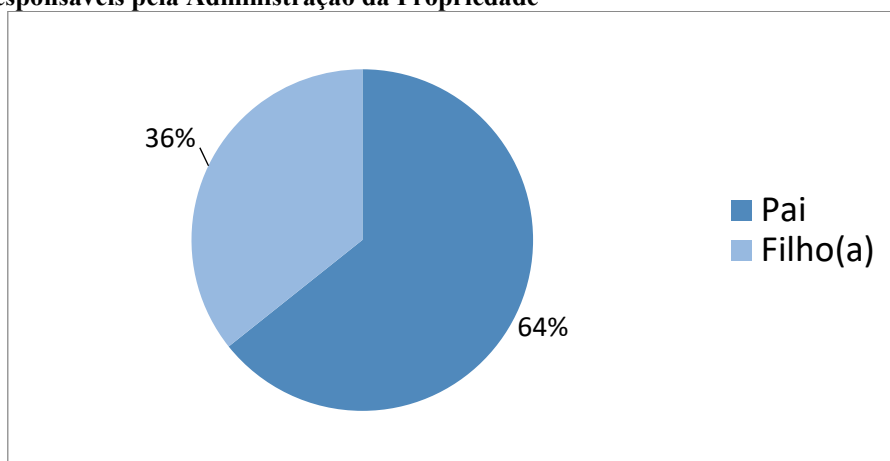
Fonte: Dados da Pesquisa

Com base nos dados da Tabela 2, percebeu-se que a maior parte dos entrevistados concentra faturamento anual bruto entre 50 e 70 mil, o que corresponde a 50% dos entrevistados, enquanto 7,1% obtêm renda bruta na faixa de 71 a 80 mil e 14,3% dos produtores apresentam faturamento nas faixas de 81 a 90, de 91 a 100 e mais que 100 mil.

3.3 Administração e Gestão da Propriedade

Esta etapa do estudo expõe informações referentes à gestão das propriedades relativos aos conhecimentos dos produtores sobre gestão financeira, quais métodos utilizados como auxílio na gestão das atividades, quais as principais dificuldades encontradas no processo de gestão das propriedades, bem como quais fatores relacionados ao controle financeiro são determinantes para a tomada de decisão dos produtores. Além disso, foi verificado o histórico de contratações de financiamentos, bem como as razões pelas quais o produtor optou por não contraí-los. Sobre a administração/gestão da propriedade constatou-se 64,3% dos produtores fazem, eles próprios, a administração da propriedade. Nos outros 35,7% dos produtores a administração da propriedade fica a cargo dos filhos.

Gráfico 5: Responsáveis pela Administração da Propriedade



Fonte: Dados da Pesquisa

Dentre os entrevistados, apenas 57% afirmaram realizar um controle formal das entradas e saídas, sendo que 50% indicaram a utilização de planilhas contendo dados de movimentação, enquanto apenas 7% sinalizaram a realização de Balanço Patrimonial. Desta maneira, 43% dos entrevistados afirmaram que o único controle financeiro da atividade é o arquivamento de notas de comercialização, somados a um controle rudimentar e manuscrito das entradas e saídas.

Tabela 3: Ferramentas de gestão financeira utilizadas no dia a dia

Ferramentas de Gestão	Quantidade	Percentual
1) Orçamentos e pedidos impressos e guardados. Contabilizados à mão (pasta).	7	50,0%
1) Orçamentos e pedidos impressos e guardados. Contabilizados à mão (pasta), 2) Planilhas de entradas e saídas (fluxo de caixa em computador).	6	42,9%
1) Orçamentos e pedidos impressos e guardados. Contabilizados à mão (pasta). 2) Planilhas de entradas e saídas. (fluxo de caixa em computador), 3) Balanço Patrimonial. (contabilidade formal mensal)	1	7,1%

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao serem inquiridos sobre a falta de controle financeiro relativo à produção, alguns entrevistados afirmaram algumas ferramentas mostram-se excessivamente complexas e que não possuem conhecimento gerencial para utilizá-las. Segundo colocação dos entrevistados, dificuldades como escassez de tempo para o lançamento dos dados exigidos para o registro dos fluxos e falta de domínio de tecnologias, como ferramentas eletrônicas, são os principais obstáculos para o uso de mecanismos de gestão financeira.

Sobre a participação de treinamentos e cursos voltados para o gerenciamento financeiro, todos os agricultores informaram que em algum momento receberam orientações desta natureza, em especial do Emater e de Sindicatos da categoria.

“A equipe do Emater me orientou e eu também participei de um curso no sindicato. Fiz faz tempo mas não apliquei, achei muito complicado e não encontro tempo para isso na correria do dia a dia. Eu tenho que trabalhar na propriedade, mas seria muito bom se eu conseguisse fazer as duas coisas”. (PRODUTOR 3).

Quando questionados sobre a importância da gestão financeira, por unanimidade, os produtores afirmaram que reconhecem a importância desses tipos de controle e enfatizam que são relevantes para conhecer os gargalos e potencialidades dos negócios, bem como para o planejamento futuro da atividade.

“Penso que controlar os gastos é algo que não pode faltar, porque acontece de vender, até bastante, mas não sobrar nada no fim do mês. Às vezes a gente até mistura os gastos da casa com os da produção de leite. E esse tipo de coisa a gente só percebe quando coloca no papel e controla de verdade”. (PRODUTOR 8)

Para Silvestro et al. (2001), a maior parte da agricultura contemporânea não se apoia na separação entre negócio e família, confundindo-se o local de residência, na maior parte das vezes, com o local de trabalho.

Ao serem interrogados sobre acesso a linhas de crédito direcionadas a produtores rurais junto a Instituições Financeiras, os entrevistados, em sua totalidade, informaram já terem firmado algum contrato desta natureza, cujas finalidades estão descritas na tabela abaixo.

Tabela 4: Aplicação de crédito oriundo de linhas de financiamento

Propriedades	Custeio	Investimento em Tecnologias	Manutenção da propriedade	Equipamentos para produção do leite	Expansão do rebanho (vacas)
1	x				
2	x				
3	x	x			
4	x	x	X	X	
5	x	x	X	X	
6	x			X	x
7	x			X	x
8	x		X		
9	x		X		x
10					x
11					x
12			X		
13			X		x
14		x			
TOTAL	9	4	6	4	6

Fonte: Dados da Pesquisa

Com base nos dados contidos na Tabela 4, é possível perceber que a maioria dos produtores recorre a financiamentos a fim de obter recursos para o custeio da atividade. Os recursos aplicados em tecnologias e expansão do rebanho foram as prioridades de investimento, seguido da aquisição de equipamentos para a produção de leite.

Sobre o período de utilização dos financiamentos, 35,7% dos entrevistados afirmaram que contrataram os financiamentos de 16 a 20 anos, 28,6% até 5 anos, o mesmo percentual de 6 a 10 anos e 7,1% de 11 a 15 anos. Dos 14 entrevistados, 12 afirmaram que nunca encontraram dificuldade em obter o crédito, enquanto um informou ter receio de contrair dívidas e outro relatou ter desistido de realizar as operações devido ao excesso de burocracia.

Dentre as opções apresentadas (Cálculos financeiros da produção do leite, inflação e taxa de juros, administração de financiamentos e análise dos investimentos), os entrevistados deveriam indicar quais fatores impactam na gestão da propriedade e nas decisões administrativas, conforme podemos perceber na tabela abaixo.

Tabela 5: Fatores que impactam na gestão da propriedade

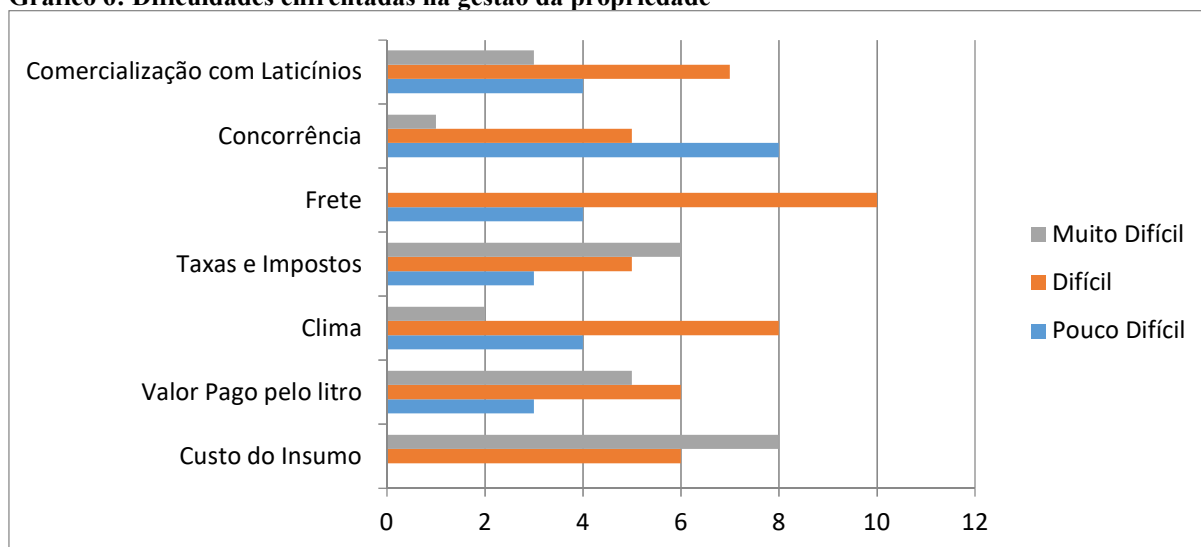
Propriedades	Recursos Disponíveis	Retornos Sobre Investimento	Custos da Atividade	Impacto no Orçamento	Recursos Disponíveis
1	x		x	x	x
2	x		x	x	x
3	x		x	x	x
4	x		x	x	x
5	x		x	x	x
6	x		x	x	x
7	x		x	x	x
8	x		x	x	x
9	x		x	x	x
10		x		x	x
11		x		x	x
12		x			
13		x			
14					x
TOTAL	9	4	9	11	12

Fonte: Dados da Pesquisa

Outra vertente da pesquisa foi a de identificar as principais dificuldades enfrentadas na administração da propriedade e na produção, em uma escala que variava de Muito Difícil, Difícil e Pouco Difícil.

Com base nas informações do Gráfico 6, a seguir, apontou-se as dificuldades enfrentadas na gestão da propriedade, em que se apontou as variáveis influenciáveis: comercialização com laticínios, concorrência, frete, taxas e impostos, clima, valor pago pelo litro, e custo do insumo. Percebeu-se que o principal entrave do negócio, está relacionado ao Custo do Insumo, que registrou o maior número de respostas, seguido das dificuldades de comercialização com laticínios e o valor pago pelo litro de leite. A concorrência, o frete e o clima, apesar de serem apontados com dificuldades, são fatores que pouco impactam no processo de gerenciamento da produção e da gestão financeira.

Gráfico 6: Dificuldades enfrentadas na gestão da propriedade



Fonte: Dados da Pesquisa

Todos os produtores demonstraram interesse em participar de programas de capacitação e consultoria gerencial, sendo que 64,3% condicionaram a participação a iniciativas gratuitas e 35,7% se dispuseram, inclusive, a pagar pelas orientações, o que corrobora com o consenso acerca da relevância dos conhecimentos teóricos e técnicos acerca do gerenciamento financeiro das propriedades.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da realização desta pesquisa, foi possível compreender a realidade em torno da utilização de métodos de gestão financeira pelos produtores de leite vinculados ao Projeto Leite Sudoeste, coordenado pelo Emater, nos municípios de Realeza e Santa Izabel do Oeste-PR. Além disso, objetivou-se verificar o grau de importância atribuído pelos participantes da pesquisa acerca da gestão financeira, bem como seus perfis e características.

Primeiramente, verificou-se que se tratam de pequenas propriedades pertencentes ao segmento da agricultura familiar, cuja administração fica, em sua maioria, a cargo do proprietário ou dos filhos. Todas as etapas de produção são executadas por membros da família, sendo que não foram registrados casos de contratação de terceiros. Também foi constatado que, na maior parte dos casos, a produção leiteira figura como principal atividade.

Em resposta ao principal objetivo que norteou a pesquisa, evidenciou-se a utilização de algum mecanismo de gerenciamento financeiro das propriedades, entretanto, mostraram-se essencialmente elementares e simplórios, restritos a anotações manuscritas e arquivamento de notas. Em poucos casos identificou-se a utilização de recursos consagrados de contabilidade e administração, bem como de programas e planilhas eletrônicas. Quando houve, tal tarefa era

delegada aos membros mais jovens da família, em especial, aos filhos.

Sobre a escolaridade dos gestores, identificou-se que o Ensino Fundamental foi o grau de instrução mais comum, seguido do Ensino Médio e Técnico. Apenas um dos gestores informou possuir formação em nível superior. A pesquisa revelou que em todos os casos os produtores recorreram a financiamentos, sendo a principal destinação para o custeio das atividades. Também foram registrados investimentos em ampliação do rebanho, bem como em tecnologias e equipamentos.

Percebeu-se que os produtores se depararam com uma série de dificuldades no processo de produção e gestão, merecendo destaque o custo dos insumos e os preços a que estão sujeitos a comercializar o produto em razão das flutuações de mercado. Poucos produtores apontaram o fator concorrência como um agravante, o que indica uma demanda crescente por matéria-prima por parte dos grandes laticínios localizados na região.

Por fim, por unanimidade, os produtores classificaram a gestão financeira da propriedade como muito importante e ressaltaram o interesse em participar de treinamentos e cursos de capacitação, a fim de aprimorar os conhecimentos sobre mecanismos e ferramentas voltadas para este fim.

REFERÊNCIAS

ABRAMOVAY, R.; SILVESTRO, M.; CORTINA, N.; BALDISSERA, T.; FERRARI, D.; TESTA, V. M. **Juventude e agricultura familiar: desafios dos novos padrões sucessórios**. Brasília: UNESCO, 1998, 104p.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 11.326, de 24 de Julho de 2006**. Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111326.htm>. Acesso em: 01 jul. 2016.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 11.428, de 22 de Dezembro de 2006**. Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111428.htm>. Acesso em: 01 jul. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido, (2005) - **Contabilidade Rural: Uma abordagem decisória**, 3 ed. São Paulo: Atlas.

FERRARI, D. L.; ABRAMOVAY, R.; SILVESTRO, M. L.; MELLO, M. A. de; TESTA, V. M. **Dilemas e estratégias dos jovens rurais: ficar ou partir?** Estudos Sociedade e Agricultura, Rio de Janeiro, CPDA/UFRRJ, v. 12, n. 2, pp. 237-271, 2004.

GNOATTO, A. A.; VARGAS, L.; NUNES, S. P. **A atividade leiteira no estado do Paraná entre os produtores associados aos Sistemas Cooperativos Claf, Coorlaf e Cooplaf**. Dois Vizinhos: UTFPR, 2009. (Relatório Final de Pesquisa).

MARCHI, J.F.; LAVORATI, N; SOARES, J.A.Z.; GODOY, W.I. **Desenvolvimento sócioeconômico das agroindústrias familiares do Sudoeste do Paraná**. Anais do 1º Seminário Sistemas de Produção Agropecuária da UTFPR, Campus Dois Vizinhos. Ed. Mastergraf: Dois Vizinhos. 2007.

OHI, M.; KNOPKI, A.C.G.; BEDNARSKI, F.; NASCIMENTO, L.V.; SILVA, L. B.
Princípios para produção de leite bovino. 144p. Curitiba: Imprensa da UFPR, 2010.

QUEIROZ, T. R. **Modelo de sistema de custeio para propriedades agrícolas familiares.**
In: XXIV ENEGEP - Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2004, Florianópolis/SC.
Anais..., 2004.

SILVESTRO, Milton Luiz et al. **Os impasses sociais da sucessão hereditária na agricultura familiar.** Florianópolis: Epagri; Brasília: Nead/Ministério do Desenvolvimento Agrário, 2001.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, Robert K. **Estudo de caso – planejamento e métodos.** Porto Alegre: Bookman. 2001.

USO DOS CONTROLES GERENCIAIS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO NAS PROPRIEDADES RURAIS DE ATIVIDADE LEITEIRA

Cristina Carmen Grainer

Mestranda em Administração Unoesc Campus Chapecó

cris_grainer@hotmail.com

Danielli Travessini

Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis Unoesc Campus Pinhalzinho

danieli_travessini@hotmail.com

Cesar Augustos Winck

Doutor em Agronegócios (UFRGS)

Professor do Mestrado Profissional em Administração (UNOESC)

cesar.winck@unoesc.edu.br

RESUMO

Este artigo é referente a um tema muito importante para a região Oeste Catarinense, a bovinocultura de leite, que está presente na maioria das propriedades rurais. Considerando as incertezas e o nível de compartilhamento de informações disponíveis ao setor agrícola, a presente pesquisa visa caracterizar os produtores de leite e analisar a relevância da gestão rural na utilização dos controles gerenciais para auxiliar na tomada de decisão como maneira de garantir o lucro e a rentabilidade sobre a produção. A fundamentação teórica apresenta conceitos e definições básicas da atividade leiteira, controles gerenciais, sua finalidade para o processo de tomada de decisão e demais conhecimentos aplicáveis e presentes ao tema pesquisado. A pesquisa teve como alvo 40 (quarenta) propriedades que desempenham atividade leiteira no município de Cunha Porã/SC, apresentando-a como caráter quantitativo. A pesquisa demonstrou o desconhecimento e dificuldade dos produtores rurais em utilizar os controles gerenciais, levando-os a não conhecer os principais resultados financeiros da própria propriedade, entretanto a eles é notável sua importância. Os controles gerenciais para o produtor de leite são vistos como uma ferramenta que permite, por meio da informação contábil, o planejamento e o controle orçamentário para a tomada de decisões, informações estas indispensáveis para o planejamento, rentabilidade e a modernização do setor. Conclui-se que não basta apenas anotar, é preciso interpretar de forma eficiente e rápida os dados gerados pelos controles para se obter uma decisão precisa das ações a serem realizadas dentro da atividade leiteira.

Palavras-chave: Produtores de leite; Controles gerenciais; Tomada de decisão.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade rural é uma das ferramentas menos utilizadas pelos proprietários rurais deixando assim de ter segurança nas tomadas de decisões. (CREPALDI, 2012). Possibilitando aos produtores dados que auxiliam na tomada de decisão aumentando a sustentabilidade dos sistemas de produção de leite adotados. (ARMELIN, 2011).

Segundo Vilhena e Antunes (2010), os benefícios e vantagens por meio de sua implantação e utilização proporcionarão aos gestores, práticas administrativas eficientes com melhora significativa na lucratividade e rentabilidade. Segundo Gross (2014), a atividade leiteira com a adoção de tecnologia de gestão simples e eficaz pode se tornar muito sustentável.

Com o mercado cada vez mais competitivo, as empresas, necessitam adotar estratégias que agreguem valor aos seus produtos, criando vantagens competitivas perante seus

concorrentes. Os controles gerenciais nessa situação pode ser um diferencial. (PARIS et al. 2012). Portanto chega-se ao seguinte questionamento: Os produtores rurais de atividade leiteira utilizam os controles gerenciais como ferramenta estratégica de tomada de decisão em suas propriedades?

O objetivo geral do artigo visa verificar o uso dos controles gerenciais como ferramenta estratégica de tomada de decisão nas propriedades rurais de atividade leiteira de Cunha Porã/SC. Expondo juntamente os objetivos específicos para responder ao problema de pesquisa que são o de caracterizar os produtores da bacia leiteira de Cunha Porã; identificar os controles gerenciais aplicáveis à atividade leiteira e verificar se os controles gerenciais são utilizados no processo de tomada de decisão.

Percebeu-se a necessidade de tal estudo, visando auxiliar os produtores com mais informações sobre seus negócios, pois a necessidade de uma ampla mudança, segundo Vilhena e Antunes (2010), se faz necessária para uma melhoria na gestão como a introdução de novos procedimentos e técnicas contábeis. Para que se tomem decisões de forma rápida, adequando-se assim as mudanças políticas na economia do país.

A primeira é a introdução que contextualiza o cenário do agronegócio nacional e regional, é uma apresentação sintetizada do tema abordado mencionando o problema, objetivos e justificativa da pesquisa realizada. A segunda é a fundamentação teórica que é embasada por meio de ideias de outros autores, sendo uma apresentação das obras estudadas, mostrando a relação que possuem com o tema pesquisado. A terceira é o método e procedimentos da pesquisa. A quarta é a análise e interpretação dos resultados, será feito a análise e interpretação do questionário aplicado aos produtores. A quinta é a conclusão e recomendações.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste trabalho foram abordados os principais conceitos teóricos necessários ao desenvolvimento do trabalho, apresentando suporte teórico para os estudos, análise e reflexões, sobre as informações coletadas, segundo Gil (2002), a pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos.

2.1 Atividade leiteira

A história do leite está diretamente ligada à história do homem. Os romanos tiveram um papel importante na história, introduzindo o leite de vaca e aperfeiçoando a técnica para trabalhar seus derivados. (PARMALAT, 2008). Desde então esta atividade é responsável pela segurança alimentar não só de uma região, mas também de todo um país, mostrando sua importância e necessidade de tecnologias que ajudem no crescimento sustentável desta atividade. (GROSS, 2014).

A exploração da bovinocultura leiteira é uma importante atividade do setor agropecuário e é fundamental para o desenvolvimento econômico do Brasil. Segundo Gross (2014), a atividade leiteira teve um enorme crescimento nos últimos anos na região, sendo o maior responsável pelo desenvolvimento regional, dando condições a várias propriedades de terem uma renda que antigamente não se prospectava, como as atividades tradicionais de cultivo de grãos e tabaco que eram a base econômica dessas propriedades.

De acordo com o Departamento de Economia Rural (DERAL), o Brasil é o quinto colocado no ranking mundial de produção de leite, e segundo Fischer et al. (2011), vem aumentando sua produção substancialmente durante os últimos anos. Das atividades econômicas presentes no Estado de Santa Catarina, a cadeia produtiva do leite está posicionada entre os setores empresariais que mais cresceram nos últimos anos, especialmente na região do grande oeste de Santa Catarina que vem se destacando com acentuado crescimento na produção

de leite e derivados, Heinder (2008), acompanhado da especialização e qualificação dos produtores. (COOPERATIVA AURIVERDE, 2016).

O município de Cunha Porã está em quinto lugar no estado e 51ª no Brasil na produção de leite, com 58,219 milhões de litros/ano. Já no quesito produtividade por vaca/ano, Cunhataí e Cunha Porã estão entre os 200 municípios mais produtivos. Cunha Porã ocupa o nono lugar no estado e 84ª no Brasil, com 4,38 mil litros/vaca/ano. (EXPRESSO D'OESTE, 2015). A atividade leiteira na região permite que muitas famílias sobrevivam no campo, e hoje mesmo em pequenas propriedades tem condições de terem uma qualidade de vida muitas vezes superior à encontrada nos centros, urbanos (GROSS, 2014).

Para uma boa administração e desempenho na propriedade se utiliza o controle leiteiro que para Paris et al. (2012), é uma ferramenta de avaliação da capacidade de produção de leite de uma vaca, por meio deste é que se pode ter uma estimativa segura da produtividade que consiste em medir a produção de leite de cada vaca em lactação. Segundo Assis (2012), a atividade leiteira tem sido marcada por diversas crises.

Maia et al. (2013), também destaca a diferenciação do produto, por meio de medidas que permitam que a remuneração seja baseada não só no volume produzido, mas também na qualidade do leite, gerando estímulo a produzir leite com maior teor de sólidos (gordura e proteína), aliado a melhores indicadores de sanidade e higiene, contribui para elevar a qualidade da matéria-prima desde a base da cadeia produtiva.

A renda obtida pelo produtor oscila de acordo com a sazonalidade da produção. Segundo Peres et al. (2009), quando o mercado é desfavorável para a produção de leite é devido à falta de subsídios. Maia et al. (2013), ressalta que do ponto de vista dos produtores de leite, a ausência de concorrência implica uma redução do preço recebido pelo leite decorrente do exercício de poder de mercado.

Para Keml, Sausen e Kelm (2015), a importância da cadeia produtiva do leite na economia brasileira, gaúcha e regional, é fundamental ter altos índices de competitividade para fomentar a atividade, que passa a ser uma fonte de subsistência e de permanência dos produtores no campo.

2.2 Controles gerenciais

Segundo Gross (2014), a demanda de tempo e esforço físico do produtor, para que possa cumprir todas as tarefas dessa complexa atividade, faz com que muitas vezes o planejamento e gestão dela fiquem em segundo plano. Além disso, em muitos casos a baixa escolaridade também é um fator limitante. Para Crepaldi (2012), isto acontece devido à falta de conhecimento por parte dos produtores de saber a importância das informações obtidas através da contabilidade e da maior clareza que estas informações proporcionam na tomada de decisões.

Segundo Peres, Oliveira e Costa (2005), a adequada apuração e análise, do controle e gerenciamento dos custos de produção dos bens e serviços são antigas preocupações dos empresários e dos gestores das organizações. Longenrecker (2004) reforça que a qualidade de gerenciamento de uma empresa geralmente é reconhecida como vital em sua operação eficaz, pois o gerenciamento fraco é contribuinte significativo para o fracasso dos negócios.

Segundo Calgaro e Faccin (2011), os agricultores não utilizam formas de controle de gastos e investimentos em suas atividades. Para Crepaldi (2012), o grande problema da utilização efetiva da contabilidade rural está na complexidade e no custo de manutenção de um bom serviço contábil. Calgaro e Faccin (2011) abordam que a maioria dos proprietários acaba desistindo do trabalho no campo e migram para as cidades na busca de melhores condições. Muitos desses agricultores trabalham de forma familiar e em pequena escala, que, muitas vezes, são anulados perante grandes proprietários e até mesmo empresas.

Segundo Assis (2012), os produtores de leite no Brasil constantemente dizem que produzir leite não é bom negócio, em razão do pequeno lucro, ou até mesmo do prejuízo que

essa atividade lhes dá. No entanto, poucos são os produtores de leite que realmente conhecem seus resultados. As mudanças que veem ocorrendo na gestão leiteira do Brasil, segundo Corrêa (2003 apud MAGRO, 2014, p.2), apresenta a necessidade de mudar as concepções sobre a gestão, com vistas a romper o conservadorismo.

Crepaldi (2012), afirma que a uma necessidade de atualização dos meios de gerenciamento nas empresas rurais, tornando-se uma realidade fundamental para alcançar resultados de produção e produtividade que garantam o sucesso da propriedade. Peres, Oliveira e Costa (2005), afirmam que o controle gerencial na administração rural facilita aos produtores a tomada de decisão ao nível de sua unidade de produção, com o fim de obter o melhor resultado econômico, mantendo a produtividade.

Segundo a Cooperativa Auriverde (2016), o reconhecimento das receitas e gastos é um dos aspectos básicos da contabilidade que devem ser conhecidos para poder avaliar adequadamente as informações financeiras. Alguns métodos já são utilizados pelo programa de Qualidade Rural desenvolvida pela Cooperativa Auriverde de Cunha Porã, abrangendo alguns itens de gestão como: Planejamento estratégico; Sistema de avaliação de resultados; Estrutura organizacional; Elaboração e implantação de novas normas e procedimentos; Preparação e qualificação das pessoas para implantação dos módulos e projetos planejados.

A definição de eficiência de uma propriedade leiteira começa pela conjunção de despesas e receitas, gerando lucro ou prejuízo. Diante disso, o custo da produção permite diagnosticar problemas por meio da análise de sua composição, bem como concluir sobre o real rendimento de cada produto assim como as etapas de desenvolvimento agrícola, já que eles determinam em qual parte do processo de plantação ocorrem os maiores gastos. (CALGARO; FACCIN, 2011).

Como o Custo de Produção que para Hofer, Borilli e Philippsen (2006), no aspecto econômico estudam-se várias operações a executar quanto ao seu custo e aos seus resultados, isto é, o custo de cada produção e sua recuperação através dos quais se obtém o lucro. Reis (2012) define custo de produção, como sendo a soma dos valores de todos os recursos (insumos e serviços), utilizado no processo produtivo de uma atividade agrícola.

O fluxo de caixa segundo Calgaro e Faccin (2011), é uma das ferramentas mais utilizadas como instrumento de análise em muitas empresas. A Necessidade de Capital de Giro, segundo Crepaldi (2012), visa minimizar o risco da empresa rural de não ter condições para cumprir suas obrigações a vencer, representa o tempo exigido para que uma aplicação em dinheiro gire inteiramente dentro de um ciclo de operações. A Demonstração de Resultado onde Barbosa e Souza (2011), afirmam que no resultado é observado o lucro quando o resultado for positivo, o que significa que a atividade conseguiu quitar o custo total de produção, ou prejuízo, caso for negativo.

O livro caixa, segundo Hofer, Borilli e Philippsen (2006), considera o movimento de entradas e saídas de numerários, de modo a manter o equilíbrio financeiro do negócio. Crepaldi (2012), afirma que a função do gestor da propriedade rural é assegurar o equilíbrio financeiro da propriedade assim o livro caixa é um dos métodos mais eficientes para se fazer o controle diário, nelas você vai fazendo os lançamentos à medida que for efetuando o pagamento ou recebendo o que lhe é devido.

Portanto, a partir do momento em que o empresário rural adotar um sistema de contabilidade rural gerencial ele deve estar consciente da relação custo e benefício que isso lhe proporcionará e da própria capacidade de compreender e utilizar tais recursos, o que lhe fornecerá dados confiáveis (HOFER; BORILLI; PHILIPPSEN, 2006). Em alguns casos, os produtores não sabem realmente o custo de produção por apenas terem controles dos custos básicos, por tanto desconhecem os reais resultados da atividade, dessa forma podem criar a falsa ilusão de estarem obtendo resultados positivos. (GROSS, 2014).

Segundo Hofer, Borilli e Philippsen (2006), em resumo: para qualquer modelo de controle gerencial a ser empregado, seja qual for a técnica adotada, é importante saber qual o nível de detalhamento e sofisticação que o negócio requer, sendo o mais condizente possível. Crepaldi (2012) ressalta que o demonstrativo da apuração de resultados pela movimentação financeira depende de bons controles como, por exemplo, das compras e vendas de produtos e movimentação de caixa, com uma simples estruturação de um plano de contas, no qual constem contas de receitas, despesas e investimentos.

A Cooperativa Auriverde introduziu para seus produtores o Programa de Qualidade Rural e foram treinadas mais de 1.200 famílias no D'OLHO e mais de 700 na Gestão da Qualidade, que são os números mais expressivos e o resultado é a formação de uma nova mentalidade, de um novo paradigma, onde as propriedades passam a ser chamadas de empresas rurais, com um alto grau de profissionalismo, autovalorização, organização e controles gerenciais, (COOPERATIVA AURIVERDE, 2016). De acordo com Silva (2005), uma interferência educacional pode dar uma nova dimensão à produção de leite para pequenos criadores.

No entanto, há ainda um longo caminho a ser percorrido para que as propriedades rurais consigam se adaptar às exigências de qualidade do leite e uso dos controles gerenciais. Investimentos na área rural, treinamento dos agricultores para utilização das demonstrações, boas práticas de manejo e melhores controles sanitários são alguns exemplos dos desafios que os produtores do leite precisam enfrentar. (MAIA et al. 2013).

2.3 Tomada de decisão na gestão das propriedades rurais leiteiras

A tomada de decisões na maioria das propriedades é realizada com a participação de toda a família. Para Dalcin, Oliveira e Troian (2009), a tomada de decisão do pequeno produtor é baseada em uma racionalidade própria que não se determina em função da lucratividade simplesmente, mas, sim, em decorrência da satisfação social ou mesmo da subsistência da família.

Gross (2014), afirma que devido à falta de informações locais torna-se difícil a tomada de decisões sustentáveis, ainda mais pelo fato do produtor ter influência um tanto restrita quanto ao mercado, e principalmente aos riscos de intempéries climáticas, ficando sempre inseguro em saber se está no momento certo de realizar mais investimento ou puxar o freio da atividade. No entanto para Dalcin, Oliveira e Troian (2009), a decisão do agricultor é complexa, pois nela estão presentes componentes da tradição, aprendizado, infraestrutura, sociais e econômicos.

Segundo Kreuzberg, Söthe e Toledo (2013), a contabilidade é fundamental para aprimorar a gestão das propriedades rurais, pois, esta fornece as informações necessárias para tomar decisões corretas, por meio do sistema de informações e seus controles. Ressalta-se que os gestores rurais ainda não compreenderam a real importância da contabilidade e dos sistemas de informações, principalmente para a tomada de decisões, pois, não se baseiam em dados concretos.

Segundo Paris et al. (2012), neste cenário a gestão rural é fundamental, pois oportuniza ao produtor o conhecimento da propriedade como um todo, registra e controlam as atividades, analisam os resultados e planeja as ações necessárias. Então aspectos relacionados como controlar os custos de produção, podem auxiliar em vários pontos, tais como analisar a rentabilidade da atividade; reduzir os custos; gerar indicadores.

Para Almeida (2012), os controles gerenciais possuem destaque como uma ferramenta gerencial, no qual auxilia na tomada de decisão e planejamento, utilizada de forma específica por nossos produtores rurais na gestão de seu empreendimento. Sob este aspecto, para Paris et al. (2012), produzir leite a baixos custos e também com qualidade, requer a gestão eficiente do empreendimento, implicando na adoção de controles zootécnicos, administrativos e econômicos. Assis (2012) complementa que as receitas do leite, juntamente com as vendas de

animais e subprodutos, apresentaram, na média dos dez anos, uma margem líquida negativa, o que manteria a permanência do produtor na atividade somente no curto prazo.

Para Dalcin, Oliveira e Troian (2009) em especial, porque, a base de discussão da tomada de decisão permeia as incertezas pelas quais as organizações atuam, principalmente quando se discute o setor agrícola, pois este segmento está mais sujeito as peculiaridades do processo decisório, à globalização, mercados, dentre outras, gestão não é caracterizada apenas como o ato de realizar uma ação, mas sim de tomar as decisões corretas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva que teve como objetivo primordial a verificação do uso dos controles gerenciais no processo de tomada de decisão na atividade leiteira. Possui abordagem quantitativa, que segundo (OLIVEIRA, 2004, p. 35), significa “Quantificar dados nas formas de coleta de informações”. O procedimento adotado foi de levantamento que de acordo com (GIL, 2002, p.50) “As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”.

A população é um conjunto de todos os elementos que têm pelo menos uma característica comum (MARCONI, 2002). O objeto de estudo abrange 540 (quinhentos e quarenta) propriedades registradas na Epagri que desempenham diversas atividades como leiteira, corte, grãos, aves, suínos e demais, localizadas na cidade de Cunha Porã – SC, por apresentar um curso elevado a Epagri não possui mais controle de quantas propriedades tem no município que desempenham a atividade leiteira.

A amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população). (MARCONI, 2002), que foram os produtores que responderam à pesquisa, correspondendo a uma amostra intencional por proximidade de 50 (cinquenta) produtores de leite, onde obtive o retorno de 40 (quarenta) questionários respondidos para análise. O construto foi estruturado para a coleta de dados em forma de questionário e estruturado em três blocos, sendo apresentado no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1: Questionário

Blocos	Blocos de Perguntas	O que será questionado aos pesquisados	Quantidade de questões
Bloco 01	Perfil dos Produtores Pesquisados	Caracterizar os produtores e a propriedade estudada.	15 questões
Bloco 02	Controles Gerenciais	Identificar se as propriedades rurais aplicam algum método de controles gerenciais.	10 questões
Bloco 03	Processo de Decisão	Verificar se no processo de tomada de decisão nas propriedades utiliza-se os controles gerenciais.	8 questões

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados foram coletados por meio de questionário realizado com 40 (quarenta) propriedades rurais, que desempenham a atividade leiteira, na cidade de Cunha/SC, estas propriedades foram escolhidas pelo critério de facilidade e proximidade de coleta de dados. De acordo com Vieira, (2009, p.15), “Questionário é um instrumento de pesquisa constituído por uma série de questões sobre determinado tema”.

Com a coleta dos dados possibilitou a demonstração de respostas para o problema proposto, que buscou esclarecer o assunto, por meio da interpretação das informações coletadas com o questionário. O método utilizado foi à estatística descritiva com o uso de média, mediana, distribuição de frequência e desvio-padrão, que possibilita inferir sobre o uso dos controles gerenciais pelos produtores de leite objeto deste estudo, e foi apresentada por meio de tabelas para melhor análise.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta sessão apresenta os resultados da pesquisa com os produtores de leite do município de Cunha Porã/SC. A atividade leiteira ganha destaque nas propriedades da região, por ser uma fonte segura e atrativa economicamente para as pequenas propriedades da região, que possuem pouca área de agricultável e devido ao relevo ser desfavorável a algumas atividades que demandam maior uso de maquinário agrícola, assim essas áreas são utilizadas para pastagem ou outras atividades ligadas à produção leiteira.

4.1 Perfil dos produtores

Essa sessão apresenta o perfil dos produtores de leite de Cunha Porã/SC, descrevendo também as principais características das propriedades.

Tabela 1: Gênero dos produtores leiteiros

Gênero	Frequência absoluta	Frequência relativa
Masculino	30	75,0%
Feminino	10	25,0%
Total	40	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pelos resultados apresentados, percebe-se a predominância do gênero masculino com 75%. Tal resultado está demonstrando que o gênero feminino está menos envolvido no controle do resultado da atividade, pois o trabalho realizado por mulheres é visto como uma ajuda, tornando-as pouco visível. Cerca de 77,5% eram proprietário que responderam ao questionário, onde proporcionou melhor conhecimento da propriedade. Em relação à idade prevaleceu à faixa etária com idade acima de 51 anos, com 50% dos produtores, o que demonstra que o campo está envelhecendo, principalmente pelo fato dos jovens não permanecerem no campo, por busca de outras oportunidades.

Tabela 2: Grau de escolaridade dos produtores pesquisados

Grau de Escolaridade	Frequência absoluta	Frequência relativa
Ensino fundamental	6	15,0%
Ensino fundamental incompleto	18	45,0%
Ensino médio	9	22,5%
Ensino médio incompleto	2	5,0%
Ensino superior	5	12,5%
Ensino superior incompleto	0	0,0%
Total	40	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto ao grau de instrução, 45% têm o ensino fundamental incompleto. Isso se explica pelo fato da grande maioria dos pesquisados estar na faixa etária com idade acima de 51 anos. Considerando os aspectos da época que havia dificuldade de acesso ao estudo prolongado, onde a permanência no interior era a opção mais viável de renda. Percebe-se ainda que apenas 12,5% dos entrevistados encaixados na faixa etária de 20 a 30 anos, (22,5%), possuem ensino superior, o que demonstra o pouco interesse das pessoas de maior graduação.

Em relação à participação em cursos relacionados à administração, gestão de custos e controle de produção 55% participam de 3 a 4 vezes ao ano, alguns por achar importante o aprendizado buscando melhorar o resultado e outros por obrigação da empresa compradora de leite. Cerca de 42,5% disseram nunca participar por não ter interesse e cobrança de suas firmas, levando a falta de instrução para acompanhar o crescimento e rendimento real da atividade leiteira.

Tabela 3: Pessoas empregadas na atividade leiteira na propriedade

Pessoas empregadas	Frequência absoluta	Frequência relativa
Até 2 pessoas	15	37,5%
de 3 a 4 pessoas	21	52,5%
de 5 a 6 pessoas	3	7,5%
Acima de 7 pessoas	1	2,5%
Total	40	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme tabela 3 percebe-se que 52,5% das propriedades possuem de 3 a 4 pessoas trabalhando na atividade leiteira, apresentando basicamente mão-de-obra familiar em 75% das propriedades que envolvem apenas pais e filhos, isso se explica pelo fato de serem a maioria pequenas propriedades. Os outros 25% possui auxílio eventual de terceiros em épocas esporádicas como para fazer silagem e de peões fixos, porque os filhos não permaneceram na propriedade. Isto justifica também o percentual de 37,5% de até duas pessoas, onde apenas o casal permanece trabalhando na atividade leiteira.

Tabela 4: Quantidade de hectares na propriedade

Quantidade de Hectares	Frequência absoluta	Frequência relativa
Até 10 hectares	3	7,5%
de 11 a 20 hectares	16	40,0%
de 21 a 30 hectares	10	25,0%
Acima de 31 hectares	11	27,5%
Total	40	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Observando a tabela 4 pode-se constatar que a grande maioria dos pesquisados, possuem área de terra entre 11 a 20 hectares (40%), evidenciando que são pequenas propriedades, em seguida aparecem às propriedades com área superior a 31 hectares, correspondendo a 27,5%, isso retrata a característica da região, que é de predominância de pequenas propriedades com de mão-de-obra familiar.

Cerca de 57,5% das propriedades foram adquiridas com recursos próprios e 42,5% recebidas por herança o que caracteriza o motivo de muitos produtores ter permanecido na agricultura. Com as terras herdadas a maioria com tempo adquiriu outros hectares e passaram a plantar grãos, ampliar o rebanho e demais atividades aumentando a receita da propriedade.

Tabela 5: Quantidades de vacas em lactação

Vacas em lactação	Frequência absoluta	Frequência relativa
10 a 20 vacas	9	22,5%
20 a 30 vacas	12	30,0%
30 a 40 vacas	13	32,5%
Mais de 40 vacas	6	15,0%
Total	40	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Com base nos dados da tabela 5 percebe-se que 32,5% dos produtores possuem em média de 30 a 40 vacas em lactação e 30% possuem um plantel de 20 a 30 vacas. Tais números evidenciam um crescimento de vacas em lactação devido ao aumento significativo do preço do leite nos últimos meses, onde o produtor buscou maior rentabilidade na oportunidade de

ampliar. Devido a isto 87,1% das bezerras e novilhas na propriedade são destinadas a recria para futuramente substituir e ampliar o rebanho.

Além da predominância da atividade leiteira, há outras atividades desenvolvidas nas propriedades dentre elas destacou-se os grãos com 27,5%, aves com 22,5%, e outras como suíno e tabaco. Dessa forma ocorre maior viabilidade a economia dentro propriedade. Percebeu-se que a maioria com 25% disse não possuir outra atividade, pelos motivos da idade (já aposentados), problemas com saúde e a ausência de mão-de-obra, pois os filhos optaram em estudar e trabalhar na cidade, conforme relatos dos entrevistados.

Tabela 6: Qual a produção de leite mensal (litros)

Produção mensal leite	Frequência absoluta	Frequência relativa
Menos de 5 mil litros	2	5%
5 a 10 mil litros	10	25%
10 a 20 mil litros	14	35%
20 a 30 mil litros	8	20%
Mais de 30 mil litros	6	15%
Total	40	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Observando a tabela 6, percebe-se que 35% dos pesquisados possuem uma produção de 10 a 20 mil litros ao mês e 15% produzem mais de 30 mil litros. Os produtores que possuem uma produção de menor escala, geralmente possuem pouca área de terra e são pouco especializados na atividade, já os que possuem escala maior com produção maior de 10 mil litros têm uma dedicação maior com a atividade e geralmente mais áreas de terras, investindo mais também na qualidade, pastagem equipamentos e genética.

Percebeu-se que com o aumento do preço do leite 87,5% dos produtores consideraram bom o preço pago pelo produto, onde o mesmo estimulou a produção e dedicação na atividade. Mas, contudo 60% alegaram que o preço é determinado pela compradora do leite e nunca discute a questão e apenas 17,5 % negocia o preço do leite de acordo com o seu custo de produção, notando-se certo desanimo em alguns produtores quando o preço do leite cai e os insumos aumentam.

4.2 Identificar o uso dos controles gerenciais

Essa sessão consiste em identificar se os produtores de leite de Cunha Porã/SC, aplicam algum método de controles gerenciais em suas propriedades com o objetivo de aprimorar resultados mais reais.

Quadro 7: Controles utilizados na propriedade

Controles utilizados	Frequência absoluta	Frequência relativa
Planilha em excel	1,5	3,8%
Caderno de Anotações	30	75,0%
Fichas com finalidades específicas	0,5	1,3%
Possui contador próprio	-	-
Outros	8	20,0%
Total	40	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação aos controles utilizados pelos produtores, observa-se que 75% deles utilizam caderno de anotações para controlar o que é gasto e o que sobra na atividade leiteira, apenas 3,8% utilizam o Excel como ferramenta, onde se encaixa a parte mais jovem que trabalha na

propriedade entre 20 a 30 anos que aderem a esse meio. Os outros 20%, se encaixam 5 produtores que não fazem anotação alguma por não achar necessário, 2 controlam no extrato bancário onde fazem todas as movimentações e 1 encontra-se na fase de teste em planilhas centralizadas fornecidas pela cooperativa compradora do leite.

Pode-se constatar que ainda há pouco interesse dos produtores em levar tudo controlado, pois cerca de 70% das propriedades já possui meios eletrônicos com internet, mas apenas 12,5% utilizam algum método de controle gerencial como planilhas em Excel ou programas dentro da propriedade. Considerando ainda que 75% deles não consideram necessário separar as contas da atividade leiteira com os gastos pessoais, distanciando o proprietário de poder acompanhar a real situação da atividade.

Quadro 8: Controle de receitas e despesas geradas na produção de leite

Controle de receita e despesas	Frequência absoluta	Frequência relativa
Guardo na cabeça	10,5	26,2%
Sim em anotações básicas	26,5	66,3%
Não considero necessário	-	-
Sim possuo tudo anotado	3	7,5%
Total	40	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação ao controle de receitas e despesas na propriedade relacionada à produção de leite 66,3% fazem apenas anotações básicas e 26,2% guardam as informações na memória, isso se deve ao fato de os produtores não considerarem necessário fazer um controle mais efetivo achando suficiente um controle mais básico, a utilização do livro caixa para entradas e saídas apresentou o mesmo percentual de aderência. Em alguns casos, os produtores não sabem realmente o custo de produção por optarem a esses métodos, desconhecendo os reais resultados da propriedade, criando uma falsa ilusão de estarem obtendo resultados positivos.

No entanto, 100% dos produtores possuem um controle de capital de giro que minimiza a possibilidade de não conseguir pagar seus fornecedores, onde 75% deles possuem outra atividade que envolve o ramo do tabaco, aves, suínos e grãos e o restante diz possuir uma boa aplicação financeira junto ao banco para eventuais necessidades que possam surgir.

Quadro 9: Fatores que levaram a não utilizar os controles internos de produção

Fatores que levam a não utilizar os controles	Frequência absoluta	Frequência relativa
Falta de conhecimento	14	35%
Custo Elevado	3	7,5%
Possui dificuldade em fazer	17	42,5%
Outros	6	15%
Total	40	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 9 revela que 42,5% dos produtores possuem dificuldade em fazer ou iniciar algum controle dentro da sua propriedade, devido à baixa escolaridade e por estarem anos trabalhando deste modo. Para 35% a falta de conhecimento do que é um controle além do seu caderno de anotação se torna um obstáculo, pois muitos têm dificuldade de aprender devido à idade mais avançada. Os 15% em outros disseram não ter vontade de iniciar e tempo para fazer tais controles, demonstrando certo desinteresse da parte deles, no entanto temos 5% que usam

a maioria dos controles internos e os aplicam afirmando ser a melhor solução para ver a real saúde financeira de sua empresa rural.

Já em relação ao uso das informações geradas pela DRE 95% dos entrevistados não conhecem ou tem bastante dificuldade em estar aplicando dentro de sua propriedade, pois cerca de 67,5% dos produtores não possui nenhum conhecimento de controles de produção que a contabilidade oferece, os 32,5% que afirmam conhecer aprenderam em cursos sobre gestão e controle fornecidos pela Cooperativa local e outras empresas compradoras de leites que focam na qualidade e resultados nas propriedades.

4.3 Verificar se os controles gerenciais são utilizados no processo de tomada de decisão

Essa sessão consiste em verificar se os produtores de leite de Cunha Porã/SC, utilizam os controles gerenciais para relevar a tomada em suas propriedades.

Quadro 10: No que é baseada a tomada de decisão na propriedade

Tomada de decisão	Frequência absoluta	Frequência relativa
Controles contábeis	1,83	4,6%
Auxílio de algum técnico	6,16	15,4%
Anotações simplificadas controle	14,36	35,9%
Utiliza apenas a experiência	17,65	44,1%
Total	40	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Com base nos dados da tabela 10, percebe-se que 44,1% dos produtores utilizam apenas a experiência para tomada de decisão dentro da propriedade por julgarem mais importante e eficaz comparado a outros métodos. E 35,9% utilizam anotações simplificadas em cadernos, por eles consideradas mais práticas e rápidas levando em consideração o tempo reservado a isto.

Observa-se que 62,5% da tomada de decisão dentro das propriedades tem a participação de toda a família, pois todos desempenham a atividade e trabalham unidos. A participação na tomada de decisão motiva os filhos a ficarem mais dispostos a dar continuidade ao negócio, onde 62,5% dos pesquisados afirmam passar o gerenciamento da propriedade a seus filhos que já estão inseridos na atividade favorecendo o processo sucessório.

Quadro 11: Utilização dos relatórios contábeis na tomada de decisão

Utilização dos relatórios contábeis	Frequência absoluta	Frequência relativa
A maioria é utilizada	2	5,0%
Poucos são utilizados	6	15,0%
Não utilizamos	32	80,0%
Total	40	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Com relação à tabela 11, notou-se que 80% dos produtores não utilizam os relatórios contábeis/controles para relevar sua tomada de decisão, a falta de interesse e conhecimento pela parte deles é muito grande, levando a confiar mais em sua experiência do que qualquer dado real fornecido a eles, caracterizando os 50% com faixa etária acima de 51 anos que desacredita em novos métodos. Percebeu que 55% dos pesquisados afirmam não utilizar os dados dos controles internos e até seu caderno de anotação para auxiliar no gerenciamento permanecendo a mesma linha de pensamento antiga.

O processo de tomada de decisão em 66,3% dispõe de consultoria externa de técnicos, veterinário e agrônomos, mais para dúvidas ligadas a área de saúde e de plantio para trato. Apesar de cada um possuir um método de controle diferente ou muitas vezes nem fazer 92,5%

consideraram muito importante à utilização de controles na produção para obter resultados e tomar decisões mais exatas para a atividade, mas a falta de mão-de-obra, tempo, conhecimento, vontade, idade avançada e anos aderindo ao mesmo procedimento, acaba levando a desistência da utilização ou iniciação desses meios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo verificar a utilização dos controles gerenciais nas propriedades rurais de atividade leiteira de Cunha Porã/SC, para tanto, buscou-se caracterizar o perfil dos produtores e de sua propriedade, identificar os controles utilizados por eles e se os mesmos são aplicados para melhorar a tomada de decisão. O estudo teve enfoque quantitativo, sendo realizado por meio de pesquisa descritiva, cujo procedimento adotado foi o levantamento.

Os resultados do estudo evidenciam que, no que se refere ao perfil dos produtores percebeu-se que a predominância do gênero masculino é de 75% contra apenas 25% do gênero feminino. Os mesmos possuem um nível educacional ruim, sendo que 45% tem o ensino fundamental incompleto, mas 55% participam de cursos de gestão e controle voltados à atividade leiteira. Referente à faixa etária prevalece em 50% à idade acima de 51 anos, o que demonstra que o campo está envelhecendo.

Observou-se que a maioria dos produtores entrevistados (40%) possui área entre 11 a 20 hectares, evidenciando que são pequenas propriedades, onde a maioria utiliza mão-de-obra familiar e detém as terras em 57,5% por meio de recursos próprios. Na produção leiteira a maioria dos produtores possui um plantel de 30 a 40 vacas em lactação e 35% das propriedades possuem uma produção mensal de 10 a 20 mil litros, onde apenas 60% alegam bom o preço pago pelo leite que é na grande maioria determinado pela empresa compradora e não se discute a questão.

Em relação à identificação dos controles gerenciais nas propriedades 75% dos pesquisados utilização apenas o caderno de anotações como forma de controle, mas não consideram necessário separar as contas da atividade com as pessoais, sendo que 26,2% guardam as informações de receita e despesas na cabeça, constatando o pouco interesse por parte deles, pois cerca de 70% das propriedades já possuem meios eletrônicos com acesso a internet e só 12,5% utilizam de seus benefícios para controle.

No entanto percebeu-se que 42,5% dos produtores falaram ter dificuldade em fazer ou iniciar os controles dentro da propriedade e a falta de conhecimento das ferramentas que a contabilidade oferece são grandes fatores que levam a não usar tais métodos. No entanto 100% dos produtores possuem capital de giro que minimiza a possibilidade de não conseguir pagar seus fornecedores, o que se enquadra outras atividades e aplicações financeiras.

Percebe-se que do total de pesquisados 44,1% utilizam a experiência para tomar a decisão na propriedade por julgarem mais eficaz do ponto de vista deles, mas que toda a família em 62,5% dos casos pesquisados, o que releva uma grande mudança nos aspectos culturais dessas famílias. Quanto ao sucessor em 62,5% afirmam passar o gerenciamento futuro para o filho (a) que já estão inseridos na atividade.

Notou-se que 80% das propriedades não utilizam relatórios contábeis/controles para ajudar na tomada de decisão, demonstrando grande falta de interesse dos produtores em melhorar financeiramente sua atividade, único método aderido por 66,3% é de consultorias externas de técnicos veterinários e agrônomos para cuidar da saúde e trato dos animais. Cada produtor tem seu modo de controlar 92,5% consideram muito importante a utilização dos controles gerenciais para obter resultados e tomar decisões mais exatas, mas não as praticam.

Os objetivos propostos foram atingidos, principalmente com a colaboração dos produtores de leite que foram fundamentais para elaboração do projeto. Em resposta ao problema da pesquisa, os principais fatores que lavam os produtores de leite a não utilizarem

os controles gerenciais tanto para acompanhar o real resultado como para tomada de decisão são a falta de mão-de-obra, tempo para fazê-los, conhecimento dos controles, vontade iniciar ou fazer, idade avançada e por estar anos aderindo ao mesmo procedimento, acaba levando a desistência da utilização ou iniciação desses meios.

São recomendados novos estudos nesta área, principalmente as alternativas procuradas e alcançadas pelos produtores para enfrentarem as dificuldades ligadas às questões de conhecimento e dificuldade para utilizarem os controles gerenciais como forma de melhorar e apresentar realmente o resultado financeiro da propriedade. Posso considerar que uma nova pesquisa na mesma linha seria de grande valia, pois 95% pretendem manter ou ampliar a atividade leiteira, mas também incluindo a percepção dos pais e das famílias sobre o tema, pois os mesmos possuem uma visão diferente.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Karini Zilli de. **Contabilidade Rural: Ferramentas estratégicas de apoio à gestão do agronegócio**. 2012. 102 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/handle/1/1742>>. Acesso em: 26 abr. 2016.

ARMELIN, João Filho. **Contabilidade rural: metodologia para registros das atividades de pequenas propriedades rurais**. 2011. 73 f. Monografia (Especialista em Gestão Financeira, Contábil e Auditoria) - Faculdade Estadual de Ciências Econômicas de Apucarana, Apucarana – PR, 2011. Disponível em: <<https://www.alice.cnptia.embrapa.br/alice/handle/doc/909830>>. Acesso em: 18 mar. 2016.

ASSIS, Leandro Pereira de. **Análise técnica e econômica de uma propriedade leiteira em couro de Magalhães de Minas – MG: Um estudo plurianual**. 2012. 78 f. Dissertação (Pós-Graduação em Zootecnia para obtenção de título Magister Scientiae) - Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, Diamantina, MG, 2012. Disponível em: <http://acervo.ufvjm.edu.br:8080/jspui/bitstream/1/787/1/leandro_pereira_assis.pdf>. Acesso em 01 mai. 2016.

BARBOSA, Fabiano Alvim; SOUZA, Rafahel Carvalho. **Administração de fazendas de bovinos: leite e corte**. 2 ed. Viçosa: Aprenda Fácil, 2011. 254 p.

CALGARO, Noele Cristiane; FACCIN, Kadígia. Controle financeiro em propriedades rurais: estudo de casos do 3º distrito de flores da cunha. Revista Manager Acadêmica, Distrito de Flores da Cunha V. 1, N. 1, 2012. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/globalacademica/article/view/67>>. Acesso em: 07 mai. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural: Uma abordagem Decisorial**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2012. 400 p.

COOPERATIVA AURIVERDE. Bovinocultura de Leite. **www.cooperauriverde.com.br**, 2016. Disponível em: <<http://cooperauriverde.com.br/bovinocultura-leiteira>>. Acesso em: 20 de maio de 2016.

DALCIN, Dionéia; OLIVEIRA, Sibeles Vasconcelos de; TROIAN, Alessandra. Gestão rural e a tomada de decisão: estudo de caso no setor olerícola. **www.sober.org.br**, 2009. Disponível em: <<http://www.sober.org.br/palestra/15/81.pdf>>. Acesso em: 03 mai. 2016.

DERAL - Departamento de Economia Rural. **www.agricultura.pr.gov.br**, 2015. Disponível em: <http://www.agricultura.pr.gov.br/arquivos/File/deral/Prognosticos/bovinocultura_leite_1_15.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2016.

FISCHER, Augusto de et al. Produção e produtividade de leite do oeste catarinense. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 10, n. 2, p. 337-362, 2011. Disponível em: <file:///C:/Users/usuario/Downloads/Fischer_Santos_Sehnem_Bernardi_2011_Producao-e-produtividade-de-le_37613.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002, 175 p.

GROSS, Josimar. **Gestão de propriedades leiteiras familiares da região extremo-oeste catarinense, com ênfase na mitigação de riscos**. 2014. 19 f. Monografia (Especialização, em Gestão, Manejo e Nutrição na Bovinocultura Leiteira) – Universidade do Oeste de Santa Catarina, São Miguel do Oeste, 2014. Disponível em: <<http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/Artigo-Josimar-Gross.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2016.

HOFER, Elza; BORILLI, Saete Poloni; PHILIPPSEN, Rejane Bertinatto. Contabilidade Como Ferramenta Gerencial Para a Atividade Rural: Um Estudo de Caso. Enfoque: **Reflexão Contábil**, v. 25, n. 3, 2006. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3452>>. Acesso em: 21 mai. 2016

KELM, Maiquel Silva; SAUSEN, Jorge Oneide; KELM, Martinho Luis. Posicionamento estratégico na cadeia produtiva do leite: análise das estratégias competitivas de uma cooperativa de produtores de leite. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 17, n. 3, p. 369-382, 2015.

KREUSBERG, Fernanda; SÖTHER, Ari; TOLEDO Filho, Jorge Ribeiro de. Sistema de informação contábil e gestão rural: estudo de propriedades da região de Itapiranga – SC. *Revista Latin American Journal of Business Management*. v. 4, n. 1 2013. Disponível em: <<http://www.lajbm.net/index.php/journal/article/view/123>>. Acesso em: 22 mai. 2016.

LONGENERECKER, Justin G; MOORE, Carlos W.; PETTY J. William. **Administração de Pequenas Empresas Ênfase na Gerencia Empresarial**. São Paulo: Makron Books, 2004, 868 p.

MAGRO, Cristian Bau Dal de et al. Contabilidade Rural e de Custos aplicada à atividade leiteira: um estudo de caso em uma propriedade rural do Oeste de Santa Catarina. **Revista ABC Custos, Seção: Artigos**. v.9 n.3, 2014. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=4167>. Acesso em: 01 mai. 2016.

MAIA, Guilherme Baptista da Silva de et al. Produção leiteira no Brasil. **www.bndes.gov.br**, 2013. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/bnset/set3709.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2016.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica**. 1 ed. São Paulo: Thompson, 2004, 320 p.

PARIS, Micheli et al. Gestão em pequenas propriedades leiteiras na região sudoeste do Paraná como estratégias para o desenvolvimento da atividade. **Coimbra Congressos**, 2012. Disponível em < http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/30/2012_30_4966.pdf> Acesso em: 30 abr. 2016.

PARMALAT. História do Leite. **www.parmalat.com**, 2008. Disponível em: <http://www.parmalat.pt/index.php?include=content&page=Despre%20noi&module_name=Istoria%20laptelui>. Acesso em: 01 mai. 2016.

PERES, A.A.C. de et al. Análise Financeira e de Sensibilidade de Sistemas de Produção de Leite em Pastagem. **Revista Brasileira de Zootecnia**, Viçosa, v.38, n.10, 2009.

PERES, José Hernandez Jr; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA. **Rogério Guedes. Gestão Estratégica de Custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005, 364 p.

PRODUTORES de leite de Santa Catarina. **Jornal Expresso d' Oeste**, Palmitos, 20 novembro. 2015. Variedades, p. 8.

REIS, Sergio. Contabilidade Rural. **www.contabeis.com.br**, 2012. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/767/contabilidade-rural/>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

SILVA, R. P. Educação: o melhor caminho para o pequeno produtor de leite. **www.iea.sp.gov.br** Instituto de Economia Agrícola, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.iea.sp.gov.br/out/verTexto.php?codTexto=3823>>. Acesso em: 03 maio. 2016.

VIEIRA, Sonia. **Como Elaborar Questionários**. São Paulo: Atlas, 2009, 159 p.

VILHENA, Naiara Larissa Jordão e ANTUNES, Maria Auxiliadora. A importância da contabilidade rural para o produtor rural. **Congresso e Ciência para a Cidadania Global**, 2010. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2010/anais/arquivos/0288_0280_01.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2016.

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E AGRONEGÓCIO: UM ESTUDO DE CASO

Alex Borsoi

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
alexborsoi@unochapeco.edu.br

Daiane Deon Borsoi

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
daia_deon@unochapeco.edu.br

Júlio Adriano Ferreira dos Reis

Doutor em Administração - PUC/PR
julioreis@unochapeco.edu.br

Gilseli Aparecida Molozzi

Mestre em Administração - UNOESC
gilseli@unochapeco.edu.br

RESUMO

O presente artigo expõe a importância das práticas do planejamento estratégico para a gestão eficaz de uma organização. Mantendo a organização competitiva, não é diferente na agroindústria, pois este tipo de organização vem tendo avanços significativos na cultura organizacional, fazendo com que o planejamento estratégico se torne um fator fundamental para a sobrevivência do negócio. O objetivo deste estudo é analisar o planejamento estratégico de uma grande agroindústria brasileira, destacando o posicionamento da empresa frente às estratégias. Para tanto, utilizou-se entrevistas semiestruturadas, aplicadas aos gestores e participantes do desenvolvimento do planejamento estratégico da empresa. E através dessas informações obtidas pelo questionário, obteve-se base para a formação da análise da organização do planejamento estratégica adotado pela empresa.

Palavras-chave: Agronegócio; Planejamento estratégias; Competitividade.

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente cada vez mais dinâmico e competitivo onde as empresas lutam por posições relativas de mercado e um cenário de oferta superior à demanda, o planejamento estratégico passa a ter uma importante função na organização em todos os níveis organizacionais da empresa.

O planejamento estratégico, para Assumpção (2014), pode ser elaborado em todas as empresas, o mais importante é estruturar de maneira que possibilite estar presente em todo o negócio, adaptando às condições da organização.

O foco do planejamento estratégico de acordo com Monteiro e Soares (2012) é realizar o alinhamento dos propósitos de uma organização, buscando competitividade com eficiência e efetividade. Este processo tem a necessidade de ser flexível possibilitando que a empresa como um todo consiga ser mobilizada, atendendo seu objetivo macro.

Uma cadeia de produção agroindustrial pode ser segmentada, de acordo com Batalha (1997) de jusante a montante, em três macrossegmentos: a comercialização: que representa as empresas que estão em contato com o cliente final da cadeia de produção, viabilizando o consumo e o comércio dos produtos finais; a industrialização: que representa as indústrias responsáveis pela transformação das matérias-primas em produtos finais destinados ao

consumidor; e, produção de matérias-primas: que reúne as empresas que fornecem as matérias-primas iniciais para que outras avancem no processo de elaboração do produto final.

Garcia (2004) aponta o grande dinamismo do setor agroindustrial brasileiro, seja na produção, industrialização, comercialização, progresso técnico, mercado externo, e como grande geradora de empregos e renda para a população brasileira. Por ser um setor competitivo e cada vez mais evoluído em tecnologias, se faz necessário uma gestão organizacional eficiente e com objetivos claros. Para estas organizações o planejamento estratégico tornou-se um processo decisivo e vital para se manter competitivo.

Este artigo caracteriza-se como um estudo de caso, realizado em uma grande agroindústria brasileira e tem como objetivo identificar se uma agroindústria de grande porte faz uso do planejamento estratégico para ser competitiva e como é realizado este planejamento.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Planejamento estratégico

Ao discorrer sobre planejamento estratégico, se faz necessário primeiramente conceituar estratégia e planejamento. Porter (1996) caracteriza estratégia como sendo a escolha de um conjunto diferente de atividades, de forma deliberada, para proporcionar um conjunto único de valores.

A estratégia, segundo Oliveira (1997) é uma situação em que existe uma identificação, uma análise e uma efetiva interligação entre os fatores externos e internos da empresa, visando otimizar o processo de usufruir as oportunidades ou de evitar as ameaças ambientais perante os pontos fortes da empresa. A estratégia está conectada com a competição, esta é um processo natural que envolve a organização como um todo e sua essência está em superar a concorrência. (SPAREMBERGER, 2000).

A estratégia transforma aquilo que você quer fazer em realizações, convertem intenções em ações e a atividade em trabalho, além de estabelecer o que é necessário, em termos de recursos e pessoas, para obter resultados. (DRUCKER, 1999).

Para Mintzberg e Quinn (2001) a estratégia requer uma gama de definições e não apenas uma. Os autores ainda caracterizam-a como um plano quando trata do caminho que a empresa pretende seguir para atingir seus objetivos organizacionais no futuro, constituindo as estratégias pretendidas.

O planejamento por sua vez, consiste de um procedimento, cujo objetivo é estabelecer uma meta que possa diminuir os riscos de uma ação e aproveitar as possíveis oportunidades [...] é a predeterminação de metas e o estabelecimento de meios necessários para atingi-las (SILVA, 1992, p. 56). O processo de planejamento pode ser caracterizado segundo Maximiano (2002, p. 105), como “a ferramenta que as pessoas e organizações usam para administrar suas relações com o futuro”.

Assim, o planejamento não constitui em amarras para a administração e sim um instrumento útil à mesma, que ao ser revisto periodicamente ou sempre que houver uma mudança importante nas condições externas ou internas da instituição, permite a continuação ou adequação da mesma à alteração de cenários (SERVILHA, 1995).

Neste sentido, caracteriza-se também o Planejamento Estratégico que corresponde a um conjunto de providências a serem tomadas para a situação em que o futuro tem a perspectiva de ser diferente do passado. É o processo através do qual a empresa se mobiliza para atingir o sucesso e construir o seu futuro, por meio de um comportamento proativo, considerando seu ambiente atual e futuro (STONER, 1995).

O planejamento estratégico é um processo gerencial que possibilita aos administradores determinar o caminho a ser seguido pela empresa, obtém bons resultados na relação empresa com seu ambiente. Como o planejamento é realizado pelos gerentes da empresa, procura

estabelecer objetivos em relação aos planos da empresa que serão desenvolvidos, considerando as condições externas e internas à empresa. (OLIVEIRA, 1992)

“O planejamento estratégico é um processo gerencial de desenvolver e manter uma direção estratégica, alinhando as metas e os recursos da organização. Preparando-a, para as mutantes oportunidades de mercado.” (KOTLER, 1998, p. 62).

Para Almeida e Fischmann (1991), o planejamento estratégico é uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das oportunidades e ameaças, dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento de sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e reduzir os riscos.

O sistema gerencial para a integração de planejamento estratégico e execução operacional, de acordo com Kaplan e Norton (2008) compreende seis estágios:

- Estágio 1: Desenvolver a estratégia - Os gestores desenvolvem a estratégia, usando ferramentas estratégicas;
- Estágio 2: Planejar a estratégia - Os gestores planejam a estratégia mediante o desenvolvimento de objetivos estratégicos, indicadores, metas, iniciativas e orçamentos que orientam a ação e a alocação de recursos;
- Estágio 3: Alinhar a organização com a estratégia - Para captar todos os benefícios decorrentes da gestão como um todo de uma organização multifuncional e com vários negócios, os executivos precisam integrar a estratégia da empresa, ou estratégia corporativa, com as estratégias de cada unidade de negócio e de cada unidade funcional. Todos os empregados devem compreender a estratégia e ser motivados para ajudar a empresa a ser bem-sucedida na execução da estratégia;
- Estágio 4: Planejar as operações – As empresas precisam alinhar suas atividades de melhoria dos processos com as prioridades estratégicas. Além disso, o financiamento de recursos para operar a empresa deve ser compatível com o plano estratégico;
- Estágio 5: Monitorar e aprender – À medida que executa a estratégia e os planos operacionais, a empresa monitora e aprende sobre problemas, barreiras e desafios. Esse processo integra informações sobre operações e estratégia, por meio de um sistema de reuniões de análise da gestão.
- Estágio 6: Testar e adaptar a estratégia – Os gestores usam dados operacionais internos e novas informações sobre o ambiente externo e sobre os concorrentes, para testar e adaptar a hipótese estratégica, lançando outro loop em torno do sistema integrado de planejamento estratégico e execução operacional.

De acordo com Kotler (1998), o planejamento estratégico estimula a administração a pensar a organização como um todo, forçando a empresa a atingir seus objetivos e políticas, coordena os esforços e fornece padrão de desempenho. Pois, segundo o autor a empresa precisa de planos que possam diminuir a incerteza dos negócios, fazendo com que seus recursos sejam direcionados de forma a desenvolver suas atividades com eficiência, eficácia e efetividade.

O planejamento estratégico requer não só previsibilidade, depois de formada a estratégia, mas também estabilidade, durante sua formação. “Para se engajar em planejamento estratégico, uma organização deve ser capaz de prever o curso do seu ambiente, controlá-lo ou simplesmente assumir a sua estabilidade.” (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000, p. 57).

Contudo, todo plano estratégico precisa ter desafios, bem como objetivos e metas a serem atingidos ao longo do horizonte de tempo do planejamento. É a formalização desses elementos que fornece os alvos a serem alcançados pela organização (COSTA, 2007, p. 209).

Desta forma, se pode dizer que o planejamento estratégico é também um instrumento em que se estabelecem estratégias competitivas, sendo utilizada cada vez mais como ferramenta nas organizações para auxiliar no desenvolvimento destas. Permite ainda a formulação clara dos planos de ação e a elaboração das atividades a serem desenvolvidas para o alcance de objetivos.

2.2 Gestão Estratégica

O conceito de gestão estratégica é muito mais abrangente que o de planejamento estratégico: ele engloba desde as avaliações de diagnósticos e de prontidão, a estruturação do processo de planejar e formular um propósito compartilhado para a organização, a escolha de estratégias, a fixação de metas e desafios, até a atribuição de responsabilidades para o detalhamento dos planos e projetos e para conduzir e acompanhar as etapas de sua implantação. Inclui também, processos formais de revisão dos planos para mantê-los sempre adequados às realidades externas e internas da organização (COSTA, 2007).

De acordo com Herrero Filho (2005, p. 3), “a essência da gestão estratégica é elaborar, por meio de uma abordagem inovadora e criativa uma estratégia competitiva que assegure o êxito da organização nos negócios atuais”. Ainda evidencia que a gestão estratégica constrói as competências essenciais para o sucesso da organização no futuro.

Segundo Bryson e Alston (1996) com a utilização da gestão estratégica, as organizações podem examinar o ambiente em que está operando; explorar os fatores e tendências que afetam os negócios; buscar e designar meios de cumprir sua missão; formar estratégias que demonstrem seus deveres e discursos; encontrar maneiras de fazer análises e trabalhos constantes referentes a sua missão, seus produtos e serviços, seus custos, seus processos administrativos e organização. Para ser efetiva a aplicação da gestão estratégica deve ter ações orientadas para unir o estratégico, tático e o operacional.

A gestão estratégica é a aplicação direta na organização dos conceitos de estratégia empresarial que são desenvolvidos na academia. Isto é, vincula as análises dos ambientes interno e externo de uma empresa para maximizar a utilização de seus recursos visando atingir seus objetivos. (BRACKER, 1980).

A maior importância da gestão estratégica é que ela dá às organizações um modelo de desenvolvimento de habilidades para antecipar as mudanças. Ela também ajuda a desenvolver a habilidade de tratar incertezas futuras pela definição de procedimentos para realizar os objetivos da organização e ainda se constitui como um processo contínuo que envolve os esforços dos gestores estratégicos para ajustar a organização ao ambiente onde está inserida, desenvolvendo-se vantagens competitivas. Estas vantagens competitivas permitem que a empresa aproveite oportunidades e minimize ameaças ambientais (MAINARDES; FERREIRA; RAPOSO, 2011).

Pode-se dizer que a gestão estratégica é uma forma de gerir com foco em ações estratégicas em todas as áreas de uma organização. Busca acrescentar novos elementos de reflexão e ação sistemática e continuada, a fim de avaliar a situação, elaborar projetos de mudanças estratégicas e acompanhar e gerenciar os passos de implementação (CAMPOS; GUIMARÃES, 2009).

Portanto, conclui-se que a implementação da gestão estratégica é fundamental para identificação de ameaças e oportunidades, encaminhamento de soluções através de eventuais redirecionamentos estratégicos, redesenho das estruturas organizacionais e processo de tomada de decisões, os quais contribuem em diversas formas para a empresa. Pois, a essência da estratégia está em escolher e desempenhar atividades diferentes de seus concorrentes.

2.3 Agronegócio

O aumento da produtividade no campo, aliado aos níveis tecnológicos alcançados pelos produtores rurais brasileiros nos últimos 30 anos atingiram patamares expressivos que podem ser mensurados pela competitividade de produtos brasileiros.

Hoje o agronegócio, é entendido como a soma dos setores produtivos com os de processamento do produto final e os de fabricação de insumos, e estes responderam por uma participação na economia do país de 23% de fatia no Produto Interno Bruto (PIB) Nacional em 2015. (Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil - CNA, 2017).

Segundo Guanziroli (2006), a melhoria da competitividade da agricultura e pecuária do Brasil, sobretudo nos últimos vinte anos, e o próprio empenho do governo e da iniciativa privada em estimular e divulgar o produto agrícola brasileiro no exterior tem proporcionado aumento das exportações do agronegócio.

Ainda para Guanziroli (2006), a caracterização do setor agrícola a partir da participação relativa no PIB das atividades de produção estritamente agrícola não engloba a totalidade e a complexidade do setor em questão. Por este motivo, vários são os autores que buscam conceituar dentro de uma a caracterização mais abrangente o termo *agribusiness* ou agronegócio.

O conceito de *agribusiness* é definido por Davis, Goldberg (1957) como “a soma total das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles”

O agronegócio tem se revelado como uma atividade de destaque e importância para o desenvolvimento brasileiro ao longo de sua história. O setor ampliou-se e tornou-se um grande sistema que conseqüentemente necessitou de um número maior de produtos e serviços que ultrapassam as propriedades rurais (GUBERT, ET. AL., 2016).

Deste modo, IPEA (2004) ressalta que o Agronegócio é um segmento de suma relevância para a economia brasileira, o qual corrobora a estabilizar a macroeconomia gerando empregos e renda, possibilitando abrandar o déficit comercial provindo de outros setores produtivos.

Face ao exposto, o dinamismo do agronegócio no Brasil, tem sido um dos tópicos mais relevantes da economia nos últimos anos, o qual se destaca não somente no campo e indústria, mas também nas cadeias de negócios envolvidos. O frango, por exemplo, gera expectativas de negócios rentáveis tanto na economia interna quanto externa.

Neste sentido, as mudanças no estilo de vida e nos hábitos alimentares da população mundial, são consideradas de acordo com Costa, Garcia, Brene (2015), um dos fatores decisivos para o aumento do consumo da carne de frango. Em busca de uma dieta mais equilibrada e saudável as pessoas passaram a comer mais carnes brancas, como a de frango. E, assim a carne de frango vem se tornando elemento fundamental na dieta mundial, contribuindo para a sua produção crescente em muitos países.

Conforme a *Food and Agriculture Organization* - FAO a carne de frango aumenta consideravelmente o valor em ferro de uma refeição, o que contribui para redução de problemas com alimentação, geradas devido à crescente população mundial. Contudo, os governos de vários países têm incentivado a produção de frango não só como política de geração de renda e trabalho, mas principalmente como política de segurança alimentar (BNDES, 1995).

Além disso, com as novas tecnologias inseridas nas atividades da avicultura, “[...] as empresas têm possibilidade de aumentar a sua capacidade de produção, diminuir custos e melhorar sua produtividade, o que lhes permite, juntamente com o baixo custo do frete, atender de forma personalizada a seus consumidores”. (BNDES, 1995, p.5).

Em termos de distribuição mundial da produção de carne de frango no ano de 2015, segundo dados do ABPA, os EUA destacam-se o com 20,41%, e, em segundo lugar está o Brasil com 14,94%. Já sobre a importação mundial de carne de frango, o Japão é o número um, com 10,42%. No que se refere à maior exportador mundial de frango, o Brasil fica em evidência com 39,87%. A carne de frango exportada pelo Brasil é distribuída na África, América, Ásia, Europa, Extra-Ue, Oceania, Oriente Médio, e União Europeia.

O excelente desempenho na produção de carne de frango no Brasil ocorreu devido à reestruturação industrial, de mudanças tecnológicas e de melhorias nas técnicas de manejo, nutrição e sanidade das aves nas décadas de 70 e 90. Além disso, destaca-se o fato do Brasil ser um grande produtor de soja e milho, sendo considerado um dos principais componentes da ração alimentar para frangos de corte, e a busca de parcerias avícolas entre estados do país. (GARCIA, 2004).

Contudo, a cadeia produtiva de frango de corte no Brasil, ocupa posição de destaque no agronegócio brasileiro. Pois, Garcia (2004), aponta o grande dinamismo do setor, seja na produção, industrialização, comercialização, progresso técnico, mercado externo, e como grande geradora de empregos e renda para a população brasileira. O que contribuiu para importantes mudanças ocorridas em todo o mundo nas formas de produção, industrialização, comercialização e consumo dos produtos de origem animal basicamente carnes de aves e suínos, leite e ovos.

Segundo dados do ABPA (2015), em 2014 o estado de Santa Catarina é o segundo estado que mais exporta carne de frango no Brasil. Destacando a região oeste de Santa Catarina, a qual é considerada como um polo estadual da agroindústria. De acordo com Zanella e Leite (2016, p.1), “grandes empresas estão localizadas nessa região, favorecendo o desenvolvimento de toda a cadeia produtiva. São responsáveis pela exportação de produtos industrializados, especialmente de aves e suínos.”

Para Costa, Garcia e Brene (2015), é a produção de grãos da região, a excelente estrutura industrial, e a organização de toda a cadeia produtiva avícola, responsáveis pela ótima dinâmica e evolução do setor na região oeste de Santa Catarina.

Portanto, o desenvolvimento do setor em todo Brasil, é devido a boas parcerias e uma base moderna e avançada em tecnologia. O que leva ao aumento da produtividade do setor, e consequentemente competitividade, gerando destaque no cenário mundial. (COSTA, GARCIA E BRENE, 2015)

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, pois, busca explorar de forma mais profunda as atividades e processos envolvidos na gestão de projetos da empresa. De acordo com Gil (2010), o estudo de caso consiste no estudo detalhado e profundo do objeto, permitindo descobrir pontos mediante outros delineamentos já considerados. “Este tipo de pesquisa é realizado de maneira mais intensiva, em decorrência de os esforços dos pesquisadores concentraram-se em determinado objeto de estudo” (BEUREN, 2004, p. 84).

Quanto aos procedimentos utilizados, o estudo adotou a pesquisa bibliográfica, pois, esta tem como objetivo “levantar informações sobre temas e abordagens já trabalhadas por outros pesquisadores, analisando as contribuições teóricas sobre o problema e a temática de interesse” (DMITRUK, 2004, p. 68). Além desta, foi utilizado entrevistas semiestruturada com ao gerente da unidade Chapecó, ao gerente regional de recursos humanos, ao gerente da qualidade da unidade Chapecó, e a Gerente do CIEX (Centro de Inteligência e Excelência), a partir das respostas foi possível apresentar como é desenvolvido do planejamento estratégica da empresa e realizado análise. A entrevista semiestruturada apresenta questões ao entrevistado de forma mais espontânea, seguindo uma sequência mais livre, dependendo do “rumo” que tomar o diálogo. (KNECHTEL, 2014).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é de caráter qualitativo. Que de acordo com Beuren (2004), através desta é possível fazer análises mais profundas, possibilitando interpretações mais intensas do estudo realizado.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 A empresa

Em 2009 a 2012 nasceu a empresa BR Foods, da associação entre as indústrias alimentícias Perdigão e Sadia, após ter-se cumprido o Termo de Compromisso de Desempenho (TCD) conforme acordado com o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) (BRF, 2016). A empresa surgiu como uma das maiores companhias do setor alimentício, reforçando a presença do Brasil como potência no setor do agronegócio.

Hoje, a empresa é responsável por cerca de 9% das exportações mundiais de proteína animal e conta com cerca de 110 mil funcionários, atuando em 50 unidades e 33 centros de distribuição presentes em todas as regiões do Brasil. Além da presença no Brasil, a BRF conta com sete unidades industriais na Argentina, duas na Europa, sendo uma na Inglaterra e uma na Holanda, uma unidade nos Emirados Árabes e quatro plantas na Tailândia (BRF, 2016).

Atua no segmento de carnes, com o abate de aves, suínos e bovinos com produção de alimentos industrializados oriundos das carnes in natura, e no mercado de margarinas, massas, pizzas e vegetais congelados. A BR Foods é considerada uma das maiores exportadoras mundiais de aves e destaca-se entre as mais valiosas empresas globais de alimentos. Além de possuir marcas consagradas como Sadia, Perdigão e Qualy (BRF, 2016).

Para realização deste artigo, na busca responder como é elaborado o planejamento estratégico de uma grande agroindústria, aplicou-se uma entrevista semiestruturada elaborada a partir do referencial teórico de gestão estratégica, ao gerente da unidade Chapecó, ao gerente regional de recursos humanos, ao gerente da qualidade da unidade Chapecó, e a Gerente do CIEX - (Centro de Inteligência e Excelência), e a partir das respostas foi possível apresentar como é desenvolvido do planejamento estratégico da empresa e realizado análise.

Ao realizar a entrevista com os gestores observa-se que a empresa define como muito importante a utilização do planejamento estratégico para manter-se competitiva no mercado. Para a elaboração do planejamento estratégico ela acompanha o cenário mundial diariamente. Como por exemplo, observou que nos próximos 10 anos o negócio de aves deve crescer em torno de 37%, seguido por um crescimento de suínos e depois de pescado. A partir de informações como estas é realizado seu planejamento estratégico o qual define a meta de crescimento da empresa a curto, médio e longo prazo. Os entrevistados acreditam que caso a empresa não realize o planejamento estratégico estará fadada ao fracasso, pois o mesmo auxilia para manter-se competitiva no mercado.

O processo de planejamento estratégico na empresa é elaborado a partir do grupo executivo da empresa, que é composto pelo presidente, pelos vice-presidentes, pelo conselho administrativo que são os acionistas, pelos diretores e por momentos com participação de parceiros externos. No momento do planejamento, é elaborada a meta macro da empresa considerando indicadores e cenário do mercado mundial. A partir da definição da meta macro, os diretores junto com a equipe multidisciplinar, definem estratégias, como as de planejamento de produção, de planejamento de logística, de planejamento de vendas, investimentos entre outras, e apresenta-as para as 50 unidades em todo o mundo, onde estas unidades têm a autonomia elaborar plano tático e operacional, com ações direcionadas para atingir a meta macro.

Para elaborar o plano tático e operacional é necessária uma equipe qualificada, e esta equipe precisa estar alinhada com as estratégias macro da empresa. Além disso, esta precisa dar suporte na execução das atividades e ser flexível às mudanças que ocorrem no decorrer da execução do planejamento estratégico da empresa.

Para a elaboração do planejamento estratégico são utilizados indicadores internos e externos. Os indicadores externos podem ser classificados como: econômicos, orçamentários, de tendências de mercado, de posicionamento da marca, de posicionamento da concorrência, da atuação da empresa nas vendas no mercado, entre outros. Já os indicadores internos utilizados são: os de produtividade, de rendimento, de eficiência, de recursos humanos, entre outros. Estes dados são analisados cuidadosamente por uma equipe de analistas os quais estratificam e repassam as informações para auxiliar na elaboração do planejamento estratégico da empresa. Dessas ferramentas utilizadas no planejamento estratégico da empresa faz-se uso da análise de SWOT, a qual possui como principal finalidade avaliar os ambientes internos e externos, formulando estratégias de negócios com a finalidade de otimizar seu desempenho no mercado. (FAGUNDES, 2010). Também a empresa utiliza o ciclo PDCA, para atingir suas metas, pois o ciclo PDCA é um método gerencial de tomada de decisão para garantir o alcance das metas necessárias à sobrevivência das organizações. (CAMPOS, 2013). Além destas usa-se a matriz de correlação, que consiste de uma matriz bidimensional composta por gráficos correlacionando as diversas variáveis entre si, sendo útil para visualizar de forma imediata as potenciais correlações entre suas variáveis, e entre todas as variáveis envolvidas, já que é possível identificar as correlações significativas em um gráfico, economizando tempo (LIRA, 2004).

Os riscos apontados pelos gestores no desenvolvimento do planejamento estratégico são classificados em riscos externos e internos. Os riscos externos são: declínio na demanda de produtos, violação de concorrente no mercado, competitividade acirrada nos preços, e perda de investidores de confiança. Já os riscos internos são: fraca previsão de demanda, conflitos normativos, adaptação aos direitos civis e riscos financeiros. Estes riscos a empresa administra através de acompanhamento constante, análise de indicadores e mercado, realizando reuniões com *check* de evolução das ações e análise dos resultados, corrigindo e redirecionando caso necessário.

Das dificuldades encontradas para elaborar o planejamento estratégico, os gestores apontam a dificuldade de transmitir o objetivo central das metas aos executores. Um exemplo disso foi na implantação da meta “É pra já”, o qual tinha como objetivo acelerar alguns possíveis processos da empresa, ou seja, tornar menos burocráticos e assim ajudar atender o planejamento macro da empresa. Mas o objetivo não foi atendido em sua totalidade, pois alguns envolvidos não tiveram o entendimento que este atributo era apenas para desburocratizar as entregas e assim agilizar algumas das atividades. O que gerou muitos conflitos entre áreas da empresa. Essas dificuldades requerem mais esforços dos gestores, pois exigem desenvolver formas de comunicação adequada e compatível com cada área. Além desta, os gestores destacam a dificuldade de alinhamento da cultura organizacional para com a equipe operacional, pois a empresa é grande e fazer este movimento por menor que seja é lento e requer envolvimento e comprometimento de todas as áreas.

Os gestores colocam que alguma das estratégias desenvolvidas não obteve sucesso. Como por exemplo: o aumento de preços dos produtos ao longo do ano de 2016 onde a empresa perdeu cerca de dois pontos de *marketshare* no Brasil, o esperado era que após o aumento de preços realizado pela companhia, as concorrentes aumentariam seus preços também, mas não foi o que ocorreu, as empresas concorrentes demoraram mais do que o esperado para reajustar seus preços, o que diminuiu as vendas da empresa. Para realinhamento desta estratégia que não obteve êxito a empresa investiu em lançamentos de novos produtos com valor agregado e fez parcerias com chefs de cozinha renomados no mundo, fortalecendo a marca, isso gerando a necessidades de maiores investimentos. Sendo que para reestruturar uma estratégia requer reforço dobrado, pois a responsabilidade de acertar é maior, o tempo e o investimento monetários são mais escassos.

Nesse sentido, vale destacar que as organizações desenvolvem planos para o seu futuro e criam estratégias pretendidas. Mas na prática, as estratégias pretendidas nem sempre são realizadas. Pois o mundo real exige alguma adaptação da estratégia pretendida durante o percurso de implementação. (LOBATO ET AL., 2006).

Os gestores concluem que para o sucesso do planejamento estratégico é necessário que a meta macro esteja clara, por isso a importância de profissionais que consigam fazer uma boa coleta de indicadores e ter uma boa leitura de cenário, criando diretrizes alinhadas com a cultura da empresa. Além disso, destacam a importância de uma comunicação compatível com cada área executora flexibilizando as ações junto a base da companhia. Pois, conforme Fagherazzi, Triches e Angonezi (2009) o Planejamento Estratégico é o processo que sinaliza as estratégias para a organização, visando à condução das atividades empreendedoras de uma empresa para a renovação, o crescimento e transformação. Dentro deste processo, as principais tarefas são o estabelecimento de uma missão e suas metas, a análise do ambiente, avaliação de aptidões da organização, o desenvolvimento de estratégias específicas, a implementação das estratégias, a avaliação e controle das mesmas.

Diante do exposto é possível observar que a empresa em estudo, considera gestão estratégica como fator fundamental para seu desenvolvimento, e posicionamento no mercado nacional e internacional, pois o utiliza como base competitiva. Alinhando com o pensamento de Oliveira (2002), onde coloca que planejamento estratégico é um tema que deve ser aprofundado e analisado pelas empresas que desejam manterem-se competitivas.

Observa-se que a empresa elabora seu planejamento estratégico conforme as definições e estágios apontados pelos autores Kaplan e Norton (2008), pois ela desenvolve suas estratégias, planeja as estratégias, alinha a organização com as estratégias macro, planeja suas operações, monitora as ações, testa e adapta de acordo com as especificações de cada unidade.

Destaca-se durante a entrevista também, que para a elaboração do planejamento estratégico a empresa faz uso de ferramentas como o ciclo PDCA, o qual auxilia nas decisões que garantem o alcance das metas da empresa, a análise de SWOT, que busca avaliar ambientes internos e externos, e a matriz de correlação, a qual apresenta as variáveis correlacionadas em menos tempo. Além disso, faz uso de indicadores internos e externos. O que vai ao encontro de Porter (1986), o qual ressalta que ao formular uma estratégia competitiva, deve ser levado em consideração as forças sociais, econômicas e o meio ambiente onde ela está inserida.

Dos riscos para a elaboração do planejamento estratégico, a empresa busca administrar através de planejamento, identificação, análises riscos, planejamento de respostas, e controles de riscos, assim buscam aumentar os efeitos positivos e diminuir os negativos. No entanto, a empresa apresenta dificuldade de transferir o objetivo da meta macro as áreas dentro das unidades, visto que é necessária linguagem compatível a cada área, para minimizar conflitos internos, os quais quando não administrados podem afetar diretamente o planejamento estratégico de toda companhia.

E por fim, é destacado que a empresa tem um planejamento estratégico bem formulado, ficando claro durante entrevista com gestores, pois é percebido o uso das ferramentas de planejamento estratégico na elaboração de qualquer ação que a empresa realiza, desde os administradores até os níveis operacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As aceleradas mudanças organizacionais e o acirramento da competitividade fazem com que as empresas busquem cada vez mais a utilização do planejamento estratégico. Para tanto precisam de uma visão clara e uma leitura assertiva do cenário onde estão inseridas. (FERREIRA ET AL., 2005).

Este artigo tem como objetivo identificar se uma agroindústria de grande porte faz uso do planejamento estratégico para ser competitiva, e como é realizado este planejamento. Para

responder esse objetivo fez uso da entrevista semiestruturada elaborado a partir do referencial teórico de gestão estratégica, ao gerente da unidade Chapecó, ao gerente regional de recursos humanos, ao gerente da qualidade da unidade Chapecó, e a gerente do CIEX - (Centro de Inteligência e Excelência).

Diante da entrevista, observou-se que a empresa realiza todas suas atividades a partir do planejamento estratégico, onde define-se a meta macro para toda a companhia. Essa meta macro é encaminhada para as diretorias regionais e as mesmas apresentam a cada uma das 50 unidades espalhadas em todo mundo. Além disso, identificou-se durante a entrevista que a empresa faz uso de ferramentas como o ciclo PDCA, a análise SWOT, matriz de correlação, e utiliza indicadores internos e externos para elaborar seu planejamento estratégico. No entanto, apresenta dificuldade em transmitir o objetivo do planejamento estratégico em todas áreas de cada unidade.

Nota-se que o planejamento estratégico cada vez mais é utilizado como uma ferramenta de competitividade para as organizações, e a partir dele é criado as metas, as diretrizes, e direcionado todas as atividades. Mas é necessário que todos os envolvidos tenham claro qual é objetivo do planejamento estratégico para que não haja conflitos internos e morosidade nas ações.

REFERÊNCIAS

ABPA - Associação Brasileira Proteína Animal. Mercado Mundial. Disponível em: <http://abpa-br.com.br/setores/avicultura/mercado-mundial>. Acesso em fevereiro de 2017.

ALMEIDA, M. I. R.; FISCHMANN, A. A. **Planejamento estratégico na prática**. São Paulo: Atlas, 1991.

ASSUMPÇÃO, Marcos. **Planejamento Estratégico**. 181º ed. Rio de Janeiro: Revista da Farmácia, 2014.

BATALHA, Mário O. **Gestão Agroindustrial: Grupo de estudos e pesquisas agroindústrias**. São Paulo SP, Atlas S/A. 1997.

BAUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004.

BNDES – Banco nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Relatório Setorial – Avicultura. Rio de Janeiro: BNDES, 1995. Disponível em http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/rsfrango.pdf. Acesso em: 6 de fevereiro de 2017.

BRACKER, J. The historical development of the strategic management concept, The Academy of Management Review, v. 5, n. 2, p. 219-224, 1980.

BRFoods indústria alimentícia. Disponível em: <<http://www.brf-br.com/paginas.cfm?area=0&sub=27> > com acesso em 05 de março de fevereiro de 2017.

BRYSON, John M.; ALSTON, Farnum K. **Creating an implementing your strategic plan**. San Francisco: Jossey Bass, 1996.

CAMPOS, Vicente Falconi. **Gerenciamento da rotina do trabalho do dia a dia**. 9. ed. São Paulo: Falconi, 2013.

CAMPOS, E. S. A.; GUIMARÃES, T. B. **Programa estado para resultados**: balanço da implementação de um escritório de apoio à gestão estratégica e gestão por resultados em Minas Gerais. CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 2., Brasília, 6 a 8 de maio de 2009. **Anais eletrônicos...** Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/Material_%20CONSAD/paineis_II_congresso_consad/painel_29/programa_estado_para_resultados_balanco_da_implementacao.pdf>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2017.

CNA - Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. Disponível em:<http://www.cnabrazil.org.br> . Acesso março de 2017.

COSTA, E. A. **Gestão estratégica**: da empresa que temos para a empresa que queremos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Luciano de Souza; GARCIA, Luis Alberto Ferreira; BRENE, Paulo Rogério Alves Brene. A indústria de frango de corte no mundo e no Brasil e a participação da indústria avícola paranaense neste complexo. **Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 14, n. 27, p. 319 – 341, 2015.

DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R.A. A concept of agribusiness. Division of Research. Graduate School of Business Administration. Boston: Harvard University, 1957.

DMITRUK, Hilda Beatriz. **Cadernos Metodológicos: Diretrizes do trabalho científico**. 6ª Ed. Chapecó, 2004.

DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos**: princípios e práticas. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

FAGHERAZZIL, Onorato Jonas; TRICHES, Vinícius; ANGONEZI, Alexandre. Gestão estratégica competitiva: algumas contribuições teóricas referentes ao planejamento estratégico. **Revista Eletrônica de Ciências Sociais Aplicadas**, Garibaldi - RS, v. 1, n. 1, jan./jun., 2009.

FAO - Food and Agriculture Organization. Disponível em: <<http://www.fao.org/docrep/007/x3996p/x3996p0s.htm#TopOfPage>> acessado em fevereiro de 2017.

FERREIRA, Maraísa Angélica D. A importância do planejamento estratégico para o crescimento das empresas. *Revista de Ciências Empresariais*. Maringá PR. 2005.

GARCIA, L. A. F. **Economias de escala na produção de frangos de corte no Brasil**. (Tese de Doutorado) Escola Superior de Agricultura Luis de Queiroz. Piracicaba. 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

GUANZIROLI, Carlos Enrique. **Agronegócio no Brasil: perspectivas e limitações**. Niterói - RJ, abr., 2006.

GUBERT, Flavia; ET AL. **Agronegócio: um olhar sobre a produção científica brasileira na base spell**. Vacaria - RS, 2016.

HERRERO FILHO, E. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica**. 10. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A execução premium: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KRECHTEL, Maria do Rosário. **Metodologia da Pesquisa em Educação: uma abordagem teórica-prática dialogada**. [Livro eletrônico]. Curitiba: InterSaberes, 2014.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. São Paulo: Prentice Hall, 1998.

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br>. Acesso em março de 2017.

LIRA, Sachiko Araki. **Análise de correlação: abordagem teórica e de construção dos coeficientes com aplicações**. Curitiba, 2004.

LOBATO, David Menezes et al. **Estratégia de empresas**. Rio de Janeiro: Ed. da FGV, 2006. 142 p.: (Gestão empresarial) ISBN 852250413 X (broch.).

MAINARDES, E. W.; FERREIRA, J.; RAPOSO, M. Conceitos de estratégia e gestão estratégica: qual é o nível de conhecimento adquiridos pelos estudantes de gestão?. **Facef Pesquisa**, Franca, v. 14, n. 3, p. 278-298, set./dez. 2011.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAXIMIANO, A. C. A. **Teoria geral da administração: da revolução urbana a revolução digital**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000-2004.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MONTEIRO, V.G; F. C. SOARES, F.C. **Planejamento estratégico como ferramenta competitiva para empresa da região central de Poços de Caldas**. Poços de Caldas. 2012.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

OLIVEIRA, L.M. et al. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002

Porter, Michael E. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e de Concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

_____. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

SERVILHA, V. (Org.). **Planejamento estratégico em instituições federais de ensino superior: proposta de processo participativo**. Minas Gerais, 1995.

SILVA, J. P. **Análise financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1992.

SPAREMBERG, Ariosto. **As estratégias de uma empresa agroindustrial: o caso do frigorífico Cotrijuí**. 2000. 139 folhas. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

STONER, J. A. **Administração**. 2. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1995.

ZANELLA, Cleunice; LEITE, André Luís da Silva. **A inovação na cadeia produtiva de aves: um estudo de caso em uma agroindústria do estado de Santa Catarina**. Organizações Rurais & Agroindustriais, Lavras, v. 18, n. 2, p. 186-201, 2016.

INFLUÊNCIA DA COMPLEXIDADE ORGANIZACIONAL PARA CONTABILIZAÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS DAS EMPRESAS DA BM&FBOVESPA

Tiago Francisco de Camargo

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
tiago.camargo@unochapeco.edu.br

Jovani Lanzarin

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
jovani.lanzarini@gmail.com

Douglas Balduino Pereira

Universidade Federal do Rio Grande
douglap.furg@gmail.com

Antônio Zanin

Professor do Mestrado em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
zanin@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo teve como objetivo analisar a influência da complexidade organizacional na contabilização dos ativos biológicos em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA. Para tal, realizou-se pesquisa bibliográfica, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, que se referem ao período de 2011 a 2015. A amostra da pesquisa foi composta por 33 companhias e os dados foram obtidos por meio do banco de dados Economática® e de notas explicativas. Como *proxy* para complexidade organizacional foram utilizadas as variáveis número de subsidiárias, tempo de atuação no mercado, tamanho da empresa, rentabilidade e endividamento. Quanto à contabilização dos ativos biológicos foi verificado se o registro contábil era realizado com base no custo histórico, fluxo de caixa descontado e a valor de mercado, atendendo parcialmente os critérios de valoração previstos no CPC 29; Os resultados revelaram que 72% das empresas da amostra, realizam a valoração de seus Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas com base no fluxo de caixa descontado; Já quanto a influência da complexidade, na contabilização dos Ativos Biológicos, o modelo de regressão múltipla, apresentou ajuste de 54%, explicando as variações dos Ativos Biológicos totais, sendo que a variável que mais explica tal variação é o Log_At total.

Palavras-chave: Complexidade; Contabilização; Ativos biológicos.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento do processo de harmonização das IAS/IFRS o Brasil vem acompanhando este movimento mundial desde meados dos anos 70 presente atualmente em mais de cem países. Porém foi somente em 2005 que o comitê de pronunciamentos contábeis (CPC) formalizou-se. A principal finalidade do CPC é interpretar as normas internacionais ao contexto brasileiro e harmonizá-las (IFRS em CPC) para que as entidades responsáveis possam normatizá-las e disponibilizar para o mercado (WANDERLEY; DA SILVA; LEAL, 2012).

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, teve maior ênfase com a edição da Lei 11.638/07 e 11.941/09 as quais alteram alguns dispositivos já consolidados na realidade nacional como a Lei 6404/76, tornando-se uma evolução da

referida lei e ampliando os horizontes de interpretações proporcionando benefícios e desafios constantes para os profissionais da área e também para as empresas e usuários das informações. Em 2007 foi aprovado o CPC 29 que trouxe inovações e desafios principalmente na metodologia de avaliação e contabilização dos ativos biológicos e produtos agrícolas, sendo que no contexto brasileiro o setor Agropecuário é representativo, pois o país é um dos maiores produtores e exportador mundial de alimentos, pois no contexto do PIB nacional esses valores são muito representativos para economia, pois a cada R\$ 4,00 do PIB quase R\$ 0,92 tem origem no Agronegócio (CEPEA/USP/CNA, 2015).

A evolução da sociedade, das técnicas produtivas e dos meios de comunicação e controle, vem tornando cada dia mais complexos as atividades comerciais, podendo ser verificada tal complexidade nos grandes grupos empresariais através da quantidade de segmentos em que a empresa atua, pois a tendência é que empresas maiores, com um maior número de subsidiárias, maior tempo de atuação no mercado, com maior rentabilidade e endividamento, caracterizem-se como mais complexas (SILVA E KLANN, 2016). Empresas que competem em vários setores, por exercer atividade em ambiente informativo e operacional complexo, tendem a desembolsar elevados custos de monitoramento, a fim de diminuir a assimetria informacional (BUSHMAN et al., 2004).

Pesquisas como de Santos e Rodrigues (2007); Farias (2012) Cetorelli e Goldberg (2014); Silva e Klann (2016); Farooqi, Harris e Ngo, (2014), sobre complexidade das empresas, buscaram capturar suas características através de variáveis como gestão alternada, opções de financiamento, políticas de liquidez, e também sobre gerenciamento de resultados através do comportamento dos gestores.

A complexidade organizacional é uma medida padrão verificada pela soma de todas as subsidiárias da empresa que satisfaçam critérios de propriedade, além de outras medidas (subsidiárias), serem avaliadas também, pelo tamanho e anos de atuação da empresa, dívida de longo prazo, estrutura de capital e rentabilidade que apresenta (FARIAS, 2012).

No contexto do Agronegócio a evolução do setor está caracterizada pelo que trata o CPC 29 - Ativos Biológicos ou Produtos Agrícolas, nas mesmas condições que a IAS 41 – Agriculture, o qual exige que todas as empresas que exploram tais ativos devem apresentar nas demonstrações financeiras, avaliação pelo método do valor justo. No entanto, as normas sugerem que sejam evidenciadas informações complementares para que o usuário externo consiga compreender as informações e realizar as suas projeções com base nestes números (RECH E OLIVEIRA, 2011). Para Zanin et al. (2013), o CPC 29 tem por objetivo definir o tratamento contábil e as regras de divulgação de informações relativas a ativos biológicos e produtos agrícolas, estabelecendo que estes devam ser avaliados pelo seu valor justo. A IAS 41 traz a definição de valor justo que seria a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou liquidado um passivo, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que nenhum relacionamento exista entre elas.

O *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (IASB) apresenta conceitos básicos que devem ser utilizados para uma correta interpretação das normas, entre estes esta: o valor justo (*fair value*); a essência sobre a forma; o espírito e a filosofia das normas; auxílio aos usuários das informações e aos auditores.

No entanto Britto (2010) explica que ao utilizar a metodologia do valor justo (*fair value*) para mensurar ativos biológicos, na falta de mercado ativo é utilizado demasiada subjetividade e outros métodos auxiliares da matemática financeira (DFC, VPL) ou da acumulação de custos histórico, o que proporciona a prática de gerenciamentos de resultados nas avaliações dos ativos biológicos demonstrando as dificuldades encontradas pelos gestores para cumprir as normas internacionais propostas no CPC 29, e comprometendo os próprios objetivos das IFRS que é melhorar a qualidade das informações contábeis.

Estudos como de Theiss et al. (2014), Rech e Oliveria (2011), Zanin et al. (2013), Silva et al. (2013), Martins, Machado e Callado (2014), Scherer, Munhoz e Roth (2014), têm se esforçado para comparar a adoção do CPC 29 e sua aderência e os impactos do uso do valor justo como método de avaliação dos ativos biológicos nas informações evidenciadas pelas empresas do Agronegócio no contexto brasileiro.

Observa-se como lacuna de pesquisa que diversos estudos anteriores procuraram captar as características de complexidade, consolidando variáveis capazes de caracterizar e distinguir empresa complexa e não complexa; e que a complexidade faz parte da evolução das economias mundial. Outros estudos buscaram captar os impactos do uso do valor justo nas empresas que possuem Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas, no entanto esta pesquisa busca verificar como as características da complexidade dos grupos empresariais, é capaz de influenciar na contabilização, através dos diferentes critérios de valoração previsto no CPC 29 e na qualidade das informações contábeis.

Assim, surge a pergunta de pesquisa que orienta este estudo: qual é a influência da complexidade organizacional na contabilização dos ativos biológicos em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA? Portanto, o estudo objetiva analisar a influência da complexidade organizacional na contabilização dos ativos biológicos em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA.

A relevância deste estudo justifica-se por contribuir para desenvolvimento de pesquisas que evidenciam as IFRS em destaque neste estudo o CPC 29, o setor do Agronegócio que no contexto brasileiro exerce significativa participação no valor adicionado do PIB nacional nos últimos 20 anos, á saber em 2015 enquanto a economia nacional em um contexto geral se retraiu, o setor Agropecuário cresceu 1,8% confirmando a relevância deste segmento para economia e desenvolvimento do país (CEPEA –USP-CNA,2015).

O estudo esta organizado em cinco seções, compreendendo esta introdução, em sequência do referencial teórico para compreensão dos temas relacionados, que aborda a complexidade organizacional, ativos biológicos além de estudos correlatos sobre a temática. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento da pesquisa. Na quarta seção, demonstra-se a análise dos resultados e na quinta seção apresentam-se as considerações finais do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados, sobre tudo aqueles aplicáveis ao tema proposto.

2.1 Complexidade organizacional

A complexidade das organizações é vista como o ponto de partida para a separação das atividades de propriedade e controle, neste sentido a literatura estabelece que as empresas mais antigas, maiores e com maior número de negócios, ou seja, mais complexas, requerem a adoção de melhores práticas de gestão (ASSUNÇÃO et al., 2014).

Conforme Santos e Rodrigues (2007), empresas complexas refere-se aquelas que possuem atividades, características ou fenômenos organizacionais que contrariam o paradigma da simplicidade, caracterizando-se pela complexidade do negócio, do setor, organizacional, geográfica ou pela de estrutura de custos.

No estudo seminal *Separation of ownership and control*, Fama e Jensen (1983) apresentam a variável complexidade e afirmam que uma organização pode ser considerada complexa quando apresenta um porte entre médio e grande, emprega diversos executivos e estrategistas, tem capital aberto ou reúne vários sócios ou quando os conhecimentos utilizados para subsidiar suas decisões não são facilmente transferíveis.

Segundo Cetorelli e Goldberg (2014), estas empresas possuem a tendência de apresentar estratégias de gestão alteradas, opções de financiamento, políticas de liquidez, bem como decisões sobre investimento diferentes em comparação com empresas pouco complexas.

A “diversificação de empresas” conforme Demirkan et al. (2012) vem sendo estudada como “complexidade de empresas” especialmente em contabilidade financeira, procurando evidenciar seus efeitos, sobre tudo na assimetria das informações.

Conforme Farias (2012); Bushman et al. (2004), as variáveis amplamente utilizadas para mensurar a complexidade organizacional, são: a quantidade de subsidiárias, tamanho, rentabilidade e endividamento.

A quantidade de subsidiárias e a rentabilidade segundo Roth, O'donnell, (1996) da empresa tendem a associar-se com maior gerenciamento de resultados, proporcionando assimetria de informação entre as subsidiárias e sua sede, além de maior discricionariedade administrativa.

Para Linck et al. (2008), a complexidade aumenta com a idade da empresa. Farias (2012) afirma que a idade da empresa representa o ciclo de vida da organização, sua flexibilidade no mercado e controle das atividades organizacionais.

Ao abordar o ciclo de vida organizacional, Greiner (1998) apresenta os aspectos relativos ao “tempo de existência” e “porte” os quais são considerados essenciais, visto que afetam a configuração organizacional ao longo do tempo de existência da empresa. Portanto, isso significa que a idade e o tamanho da empresa são considerados fatores influenciadores das características organizacionais, pois por meio desse processo de evolução, as empresas vão se tornando grandes e complexas.

Processos complexos que envolvam o tamanho da empresa são considerados como medida de complexidade organizacional, ao retratar a extensão da organização em termos de ativos, o que representa elevada diversificação de seus bens e direitos (FARIAS, 2012).

Para Coles, Daniel e Naveen (2008), empresas grandes e diversificadas dependem mais de financiamento e podem ser vistas como organizações complexas, logo as dívidas de longo prazo e a concentração de capital de terceiros retratam a complexidade financeira da empresa, que pode ser complexa em distintas dimensões tais como escopo das operações, tamanho e grau de dependência de capital externo.

A rentabilidade conforme explicado por Cardinaels, Roodhooft e Warlop (2004), é uma variável que informa a diversificação do lucro e da produção. Farias (2012) define a como medida de complexidade organizacional.

2.2 Ativos biológicos

O cenário brasileiro, antes da adoção do CPC-29, foi orientado de acordo com a NBC T 10.44 a qual definia que “os ativos biológicos poderiam ser mensurados pelo seu custo de formação, ou seja, incluir os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, imputáveis, direta ou indiretamente ao produto” (MARION, 2010, p.19). Assim como era possível também a adoção do valor de mercado, entretanto, “esta metodologia era rejeitada pelos produtores por resultar na necessidade de antecipação de imposto sobre a renda” (MARION, 2010, p.212).

Com a harmonização da IFRS aos padrões contábeis nacionais, desde 31 de julho de 2007 o CPC já trabalhava para harmonizar a minuta do pronunciamento técnico CPC-29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola (CPC-29), elaborado a partir do *International Accounting Standard 41 – Agriculture (IAS-41)* emitido pelo IASB, a qual foi mantida pelo CPC até sua aprovação por audiência pública em 7 de agosto de 2009.

O CPC-29 tem por objetivo principal estabelecer o tratamento contábil e os requerimentos de divulgação relacionados aos ativos biológicos e produtos agrícolas, sendo a sua aplicação obrigatória nas demonstrações contábeis dos exercícios findos a partir de 31 de dezembro de

2010 e nas demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações contábeis de 2010 para fins de comparação (CVM, 2009).

A definição de ativo biológico aborda o conceito de animal ou planta vivos, sujeitos as transformações biológicas ou cíclicas. Este CPC também determina uma nova forma de mensuração e avaliação para os ativos biológicos e produtos agrícolas, especificamente o item 12, o qual determina que:

a) os ativos biológicos devem ser mensurados ao valor justo menos as despesas com venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto se o valor justo não puder ser mensurado de forma confiável; e

b) a produção agrícola obtida de ativos biológicos de uma entidade deve ser mensurada ao valor justo, menos as despesas com venda, no momento da colheita.

O CPC-29, em seu item 8, apresenta uma definição de referencial de valor justo e determina que:

[...] o valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação, ou que caracterizem uma transação compulsória (CPC, 2009, item 8).

No caso do Brasil por ser um setor da economia altamente relevante na composição do PIB nacional conforme (CEPEA/USP/CNA, 2015), o entendimento da complexidade da valoração do setor Agrícola e Pecuário, bem como a dimensão e a relevância dessas operações, faz com que surja a necessidade de se questionar, também, se o valor justo é realmente o melhor método de avaliação para essa classe de ativos (NASCIMENTO, 2011).

Existem correntes de estudiosos em contabilidade de que a avaliação a valor justo de um ativo ou passivo pode ser de maior relevância do que o custo histórico pelo qual o mesmo foi adquirido ou formado, visto que o valor justo reflete o valor teórico pelo qual o ativo poderia ser comprado ou vendido em uma transação corrente entre partes interessadas. De fato, um sistema que reflete os preços de transações recentes pode levar a um melhor conhecimento do perfil de risco das empresas (GWILLIAM e JACKSON, 2008; IUDÍCIBUS e MARTINS, 2007).

Há condição essencial para que seja possível avaliar um ativo biológico ou produto agrícola a valor justo é a existência de cotação de valores em mercado ativo, e que estas informações estejam disponíveis para seus usuários; Conforme definido no parágrafo 8 do CPC-29, para que se caracterize a existência de mercado ativo, é necessário que o produto atenda as seguintes condições:

(a) os itens negociados dentro do mercado são homogêneos;

(b) existam compradores e vendedores dispostos à negociação, estes podem ser normalmente encontrados, a qualquer momento; e

(c) os preços estão disponíveis para o público.

Na ausência destas condições, o CPC 29 requer a utilização da técnica do valor presente do fluxo de caixa líquido teórico a ser gerado pelos ativos biológicos e pela produção agrícola ajustado pela estimativa de gastos com esforços de vendas.

Conforme Nascimento (2011), a realidade brasileira é que para certas *commodities*, especificamente no caso de ativos biológicos, o mercado está organizado de maneira verticalizado e concentrado em poucas indústrias. A autora ainda infere que mesmo se os valores especificados no CPC 29 estivessem disponíveis, em alguns casos, eles não necessariamente podem refletir as condições de um mercado equilibrado e competitivo, visto que se faz necessário entender a influência na formação de preços desses grandes grupos, sobre tudo em industriais do setor de alimentos.

Corroborando com este entendimento os estudos de Pozen (2009) o qual o levou a propor à *Security Exchange Commission* (SEC) o desenvolvimento de um novo demonstrativo financeiro com o

objetivo de reconciliar o fluxo de caixa líquido e o resultado líquido apurado pelo método do valor justo.

Ainda nesse sentido, Stafford-Bush (2009) relata em sua carta ao *Financial Reporting Standards Board* que, na Nova Zelândia, os ganhos decorrentes das mudanças do valor justo dos ativos biológicos reconhecidos de acordo com o IAS-41 são frequentemente excluídos por credores financeiros em geral e pelas agências de *rating* em suas avaliações acerca das condições financeiras das entidades analisadas.

Em junho de 2014, foi publicado o *Amendment “Agriculture: Bearer Plants”*. Este *Amendment* seria uma emenda, inclusão, correção, exclusão de alguma parte do pronunciamento original. Em novembro de 2015, foi divulgada a Revisão 8 dos pronunciamentos contábeis, incluindo não só a alteração acima citada como todas as outras ocorridas entre a última revisão e esta. Visa este artigo falar brevemente sobre tais retificações do CPC 29. Segundo o IASB, tal alteração vem solucionar alguns questionamentos que vinham sendo feitos a respeito de plantas maduras que geravam frutos. Da maneira como era feito até então, tais ativos deveriam ser avaliados a valor justo.

A solução encontrada foi a criação do conceito de *bearerplant* (doravante traduzido como planta portadora, como consta no CPC. Logo, com esta revisão: os ativos biológicos devem ser tratados como disposto no IAS 41 / CPC 29, enquanto as plantas portadoras devem ser tratadas como disposto no IAS 16 / CPC 27. Também é destacado que os produtos gerados pela planta geradora continuam a ser tratados como ativos biológicos. De acordo com IAS/16 é opcional à entidade mensurar um item de planta portadora pelo seu valor justo como *deemedcost* (custo atribuído), reconhecendo a diferença em lucros acumulados.

2.3 Estudos anteriores sobre ativos biológicos

A pesquisa de Rech e Oliveira (2011) apresentou como objetivo analisar os critérios adotados pelas empresas de silvicultura para a mensuração e evidenciação dos ativos biológicos; e como resultados concluíram que as empresas mensuram os ativos biológicos a valor justo, com base no fluxo de caixa descontado. Porém as informações apresentadas pelas empresas são insuficientes para a compreensão da capacidade de geração de caixa futura desses ativos.

Barros et al. (2012) procuraram analisar o impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos das empresas listadas na BM&FBOVESPA nos exercícios de 2008 a 2010, e concluíram que aplicação do CPC 29 apresentou forte impacto na evidenciação contábil das empresas pesquisadas, as informações sobre os ativos biológicos disponibilizadas nas notas explicativas em geral são superficiais.

Silva et al. (2013) apresentaram como objetivo realizar um diagnóstico a partir das informações fornecidas pelas empresas de capital aberto e fechado do setor de agronegócios, com foco nos requisitos de divulgação do CPC 29, referente ao ano 2010. Como resultado, identificaram que grande parte da amostra optou pela utilização do valor justo como base de mensuração, mas não divulgaram as premissas consideradas no método adotado.

Os estudos de Zanin et al. (2013) procurou avaliar as alterações ocorridas na mensuração dos ativos biológicos, na atividade de bovinocultura de corte, em uma propriedade no Oeste de Santa Catarina, os autores concluíram que o lucro da atividade foi maior por meio da mensuração utilizando como base o pronunciamento do CPC 29.

O estudo de Macedo et al. (2015) teve como objetivo foi verificar nas empresas brasileiras que possuem ativos biológicos o nível de conformidade com o CPC 29 e sua associação com características empresariais. Os resultados da pesquisa mostram que a média de conformidade das empresas com o CPC 29 é de 74,68%. Com relação à análise estatística, observou-se que o nível de conformidade das empresas tem associações com características empresariais, tais como, setor, governança, tamanho, rentabilidade e representatividade do ativo, sendo que o tamanho da empresa tem interação significativa com o nível de conformidade.

A pesquisa de Theiss et al. (2014) buscou identificar o cumprimento das orientações do CPC 29 no que tange às práticas de divulgação dos ativos biológicos pelas empresas listadas na BM&F Bovespa. Os autores concluíram que as empresas listadas na BM&F Bovespa, que apresentaram no ano de 2010 saldo nas contas de ativos biológicos, de modo geral cumpriram a maioria das orientações do CPC 29 no que tange às práticas de divulgação dos ativos biológicos.

2.4 Estudos anteriores sobre Complexidade empresarial

A pesquisa de Cetorelli e Goldberg (2014) teve como objetivo analisar a complexidade organizacional de uma amostra de 170 agências bancárias. Através do número e da dispersão geográfica das filiais de uma instituição, bem como os níveis de afiliadas de propriedade relacionando complexidade com o leque de atividades. Os autores concluíram que as instituições da amostra diferem muito entre suas afiliadas ou subsidiárias, sendo que a complexidade com relação à propriedade comparada a ramificações, e o grau de diversificação de atividades no seu negócio, caracteriza-se como complexidade.

Farias (2012) procurou investigar o efeito complementar entre os mecanismos de alinhamento de incentivo e de monitoramento no controle do *reporting* financeiro das companhias abertas do Brasil; os resultados indicaram que o plano de incentivo dos diretores e administradores vinculado ao lucro foi o mecanismo de incentivo significativo para explicar as variações nos *accruals*, assim como os mecanismos de monitoramento percentual de membros externos no conselho de administração.

Já o estudo de Farooqi, Harris e Ngo (2014), buscou identificar a relação entre a diversificação corporativa, gerenciamento de resultados real, e valor da empresa. Como resultado os autores encontram discrepâncias que ajudam a explicar estudos anteriores.

Silva e Klann (2016) tiveram como objetivo analisar o efeito da complexidade empresarial no gerenciamento de resultados de empresas brasileiras. Os autores concluíram que a complexidade de empresas aumenta com a prática oportunista de gestores, quando na empresa apresentam-se formas de complexidade de forma individualizada, mas também pode contribuir para a sua diminuição, principalmente quando a empresa possui de forma conjunta várias medidas de complexidade. Portanto, este estudo fornece uma visão unificada de como a diversificação pode variar entre as empresas e como ela pode mudar ao longo do tempo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, documental e quantitativa. Os objetivos do estudo classificados como bibliográfico visam construir a plataforma teórica do estudo. Quanto à estratégia documental consolida-se ao utilizar como fonte de dados, informações e evidências empregando fontes primárias de informações (MARTINS E THEÓPHILO, 2016).

A coleta de dados transcorreu por meio documental, na base de dados Economática® e no sítio eletrônico da BM&FBOVESPA em relação às variáveis econômico financeiras das empresas. Para Gil (1999) na pesquisa documental os materiais ainda não receberam um tratamento analítico ou podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Sua aplicação se justifica pelo tratamento de informações dispersas que podem ser organizadas, proporcionando uma nova fonte de consulta (SILVA; GRIGOLO, 2002).

Abordagem quantitativa dos dados se define pela caracterização do problema de pesquisa, o qual precisa comportar uma abordagem quantitativa dos dados, caracterizando-se principalmente pelo uso instrumentos estatísticos, seja na coleta ou no tratamento dos dados (RICHARDSON, 1999).

Inicialmente nos procedimentos de coletas dos dados foram pesquisadas todas as empresas disponíveis na Economática, posteriormente foi classificado por ano, para identificar em cada período quais atendiam os requisitos para compor a amostra. Ao total foram realizadas 141 observações nos 5 anos pesquisados, nas empresas que apresentavam Ativos Biológicos de curto ou longo prazo, em suas demonstrações financeiras. O período pesquisado foi os exercícios de 2011 á 2015.

Para organizar os dados foram utilizadas tabelas em Excel®. Esses dados se referem a: 1) Valor dos ativos biológicos de Curto Prazo; 2) Valor do ativo Biológico de Longo Prazo; 3) Ativo Biológico total; 4) Percentual dos Ativos Biológicos/ Ativos Totais; 5) Ativo Total; 6) ROA; 7) Passivo Circulante; 8) Passivo Não Circulante.

A amostragem foi não probabilística e intencional onde os indivíduos (empresas) foram escolhidos de tal maneira que facilitasse a coleta dos dados a serem analisados (FAVERO et al., 2009). Para rodar os testes estatísticos desta pesquisa foi utilizado o sistema SPSS®.

Para medir complexidade organizacional, foram observadas as variáveis quantidade de subsidiárias, tempo de atuação no mercado, tamanho da empresa, rentabilidade e endividamento (SILVA; KLANN, 2016). No quadro 1 apresenta-se as variáveis da pesquisa.

Quadro 1: variáveis da pesquisa

	Variáveis	Autores
Dependente	AtivBiol_Totais	Da silva; Ribeiro e do Carmo (2015)
	AtivBiol_PercAT	Da silva; Ribeiro e do Carmo (2015)
Independente	Ativo_Total	Da silva; Ribeiro e do Carmo (2015)
	Log_AT	Leuz (2003), Doyle et al. (2007), Baptista (2008), Farias (2012).
	ROA	Doyle et al. (2007), Baptista (2008), Farias (2012).
	Endiv_CP	Bushman et al. (2004), Farias (2012).
	Endiv_LP	Bushman et al. (2004), Farias (2012).
	Endiv_Total	Farias (2012). Da silva; Ribeiro e do Carmo (2015)

Fonte: Dados da Pesquisa

Quanto à contabilização dos ativos biológicos foi verificada com base no critério de valoração utilizado pela empresa de acordo com o as notas explicativas com base: no custo histórico, Fluxo de caixa descontado ou a valor de mercado (SILVA; CARMO; RIBEIRO, 2015).

A análise dos dados foi realizada por meio das técnicas das estatísticas, como regressão multivariada e estatística descritiva das variáveis, inferindo o quanto o modelo consegue explicar o problema de pesquisa apresentado.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados desta pesquisa serão apresentados em dois momentos. Na primeira subseção serão apresentadas as estatísticas descritivas sobre a amostra. Na segunda subseção serão apresentados os resultados dos testes estatísticos que procuram atender os objetivos da pesquisa.

4.1 Estatística Descritiva

Os dados primários da pesquisa, foram organizados em três grupos de acordo com os prazos do ciclo de vida operacional, evidenciados permitindo sub classificar empresas que

apresentam AB somente de CP; AB somente de LP e aquelas que possuem AB de CP e LP, conforme disposto na Tabela 1:

Tabela 1. Empresas de Capital Aberto que evidenciam Ativos Biológicos

Ativos biológicos	2011	2012	2013	2014	2015
Nº Empresas Só Ativos biológicos de Curto Prazo	9	8	5	4	3
Nº Empresas Só Ativos biológicos de Longo Prazo	19	19	16	18	17
Nº Empresas Com CP e LP	5	5	4	4	5
Nº Empresas com Ativos biológicos (Curto Prazo + Longo Prazo)	33	32	25	26	25

Fonte: Economática.

Conforme é possível observar na Tabela 1, com base na amostra, houve a diminuição da quantidade de empresas que anualmente evidenciaram ativos biológicos nos distintos setores econômicos. Sendo que do ano de 2011 para 2015 essa redução foi de 24,25% ou seja, de 33 para 25 empresa.

Já com relação a classificação do Ativo Biológico quanto a curto e longo prazo, a queda é ainda maior. A quantidade de empresas que divulgaram ativos biológicos apenas de Curto prazo, no ano de 2015, foi 66,67% menor que em 2011. Já a quantidade de empresa que divulgaram ativos biológicos somente de Longo Prazo reduziu apenas 11,53% de 2011 para 2015. Para as empresas que divulgaram ativos biológicos de Curto e Longo prazo simultaneamente em seus balanços, este grupo apresentou um aumento 25% de 2011 para 2015.

Para atender aos objetivos propostos de verificar o método de avaliação dos AB utilizados e divulgados pelas empresas, foram organizadas as informações na Tabela 2:

Tabela 2. Metodologias de Avaliação CPC 29

Metodologia de valoração dos ativos biológicos	2011	2012	2013	2014	2015
Fluxo de caixa descontado	21	21	17	18	18
Custo histórico	5	5	5	5	4
Valor de mercado	7	6	3	3	3
Totais	33	32	25	26	25

Fonte: Economática.

Com base na Tabela 2 quanto aos critérios de valoração dos ativos biológicos, percebe-se que a de acordo com a amostra, amplamente a preferência ou necessidade das empresas, está em avaliar estes ativos pelo critério do Fluxo de caixa descontado. Este fato é comprovado pela análise da evolução das práticas de valoração no período pesquisado, pois em 2011 representava 63,63% da opção das empresas e em 2015 chegando a 72%. Estes resultados vêm de encontro com os estudos de Cerbasi (2003) o qual afirma que é a prática mais completa dos modelos de avaliação de ativos, pois considera diversas variáveis de natureza econômico-financeira nas simulações; o valor residual, que é o valor do negócio ao fim do período em análise e a taxa de desconto, que será utilizada para calcular o valor presente de caixa futuro e o valor residual.

O critério de avaliação pelo custo histórico manteve-se durante o período pesquisado entre 15 á 20 % da opção das empresas, e o critério de valor de mercado, para avaliação dos ativos biológicos é o que representa a última opção em termos de decisão por parte das empresas, para valorar seus estoques de ativos biológicos. Pois em 2011 representava 21,21% das opções de valoração e em 2015 apenas 12%.

4.2 Estatística Inferencial

Depois de organizados os dados, identificadas os critérios de avaliações dos AB utilizados pelas empresas, foi realizado um teste ANOVA para verificar a importância de um ou mais fatores comparando as médias das variáveis de resposta em diferentes níveis, e na sequência são

apresentados os resultados da regressão linear múltipla. Os principais resultados são apresentados nas Tabela 3 e 4.

Tabela 3. ANOVA

ANOVA (VARIÂNCIA)						
Modelo		Soma dos quadrados	df	Média quadrática	F	Sig.
1	Regressão	1,075 E+ 14	4	2688 E+13	42,70	,000*
	Resíduos	8,562E + 13	136	6295 E+11		
	Total	1,931E+ 14	140			

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme a Tabela 3 os resultados permitem inferir que o modelo apresenta relação estatisticamente significativa (p- 0,000*), para o valor do teste F sinalizando ser relevante com 42,70 indicando que as variáveis exercem influência sobre o modelo, já que existe uma combinação linear entre as variáveis Independentes, que influenciam as variáveis dependentes (FAVERO et al., 2009). Na tabela 4 são apresentados os principais resultados da regressão utilizada no modelo.

Tabela 4. Resultados da Regressão

Variáveis	Não padronizados		Padronizados	t	Sig.
	B	Erro padrão	Beta		
Dependente AT Bio Total					
(Constant)	- 6.691.829,742	657.197,596		10,182	***
Log_AT	994.568,998	106.851,113	0,654	-9,308	***
ROA	- 9.546,406	9.457,526	- 0,058	1,009	0,315
Endiv_LP	17.942,180	3.911,516	0,281	-4,587	***
Endiv_Total	- 0,004	0,002	- 0,115	1,732	0,085*
R ²			0,56		
R ² ajustado			0,54		
Erro Padrão		79.3438,75			
Teste Durbin Watson			1,82		
N Observações			141		

Fonte: dados da pesquisa.

* significativa em nível de 10%

** significativa em nível de 5%

***significante em nível 1%

Dentre o conjunto de variáveis Independentes analisadas, apenas ROA não foi significativo, no modelo. A variável Endividamento total apresentou-se significativa ao nível de 10%, enquanto que as variáveis Log Ativo total e Endividamento de longo prazo apresentaram-se significantes em nível de 1%, foi identificada a presença de autocorrelação, constatada tanto pelo valor D de Durbin-Watson. Segundo Gujarati (2011) para corrigir o problema de autocorrelação pode-se

utilizar o método de Cochran-Orcutt. A regressão final, estimada através deste método obteve as condições necessárias para sua análise, ou seja, a autocorrelação foi corrigida.

Conforme pode ser observado na Tabela 4, a variável $Endv_1$ apresentou resultados de 0,281 que explica 28,1% de cada unidade de variação dos Ativos Biológicos Totais; Enquanto que a variável de Log At Total foi a variável que mais influência na composição dos ativos biológicos totais, representando 65,4%.

O modelo é estatisticamente significativo ao nível 1% e possui um bom valor explicativo (55,7%). Portanto, tem qualidades para ser adotado, e nos permite inferir que a equação ($Y = 0,654X_i + 0,281x_i - 0,115x_i + e_i$) satisfaz as condições para medir o nível de influência da complexidade organizacional na contabilização dos ativos biológicos para o grupo de empresas da BM&FBovespa.

Neste caso o R^2 de 0,557 permite considerar o modelo como explicativo; Ao passo que o R^2 ajustado de 0,54% é mais efetivo com relação a o erro padrão, vem reforçar este indicativo, demonstrando que realmente o modelo é adequado para os dados.

Com base na amostra, a equação nos permite inferir que complexidade calculada através dos ativos totais, da Rentabilidade e do Endividamento, explica em 54% que esta *proxy* influência no método, de como as organizações consideradas mais complexas, realizam a valoração de seus ativos biológicos. Estes resultados são similares com a pesquisa de Macedo et al. (2015) que inferiram sobre a média de conformidade das empresas com o CPC 29 em 74,68%. Os autores também observaram que o nível de conformidade das empresas tem associações com características empresariais, tais como: setor, governança, tamanho, rentabilidade e representatividade do ativo, sendo que o tamanho da empresa tem interação significativa com o nível de conformidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em função da convergência às normas internacionais de contabilidade, várias mudanças legais e normativas vêm ocorrendo no Brasil. Essas mudanças, a priori, buscam fornecer informações de melhor qualidade aos seus usuários, isto é, apresentar informações que se aproximem ao máximo da realidade econômica dos elementos patrimoniais.

Retomando o objetivo proposto nesta pesquisa que foi de analisar a influência da complexidade organizacional na contabilização dos ativos biológicos em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA, conclui-se que o objetivo foi atingido, quando verificado através das características da complexidade, apresentada pelas variáveis Independentes do modelo estatístico de regressão múltipla, o qual apresentou um R^2 ajustado de 54%, pode ser considerado um modelo adequado, e também pela caracterização das práticas evidenciadas nas notas explicativas das organizações que possibilitaram identificar que, as empresas que possuem ativos biológicos atendem as normas de valoração do CPC 29, porém em utilizam-se dos meios alternativos para suas avaliações devido a ausência de mercado ativo, conforme a fase de vida do estoque.

Na análise da estatística descritiva foi possível inferir que a quantidade de empresas que possui em suas demonstrações ativos biológicos somente no grupo de curto prazo (9 para 3) ou de longo prazo (19 para 17), vem diminuindo ano após ano, este processo pode ser explicado como a complexidade resultante da aquisição de subsidiárias ou pela fusão de grandes grupos do segmento. As empresas que apresentam ativos biológicos de curto e longo prazo em suas demonstrações, caracterizam-se principalmente no setor de produção de Alimentos, como é o caso da BRF, Brasilagro, Rasip Agro, SLC agrícola e JBS.

Quanto aos benefícios da mensuração do valor justo dos ativos biológicos destaca-se o impacto sobre o ativo total e no lucro líquido. Pela ausência de mercado ativo, para avaliar o valor justo dos ativos biológicos e até mesmo de produtos agrícolas, sob suas distintas fases de sua vida, que a característica destes ativos, os quais se transformarem ao longo do tempo, e só então

quando atingir alguma demanda de mercado desejada, é que vão possuir algum “mercado ativo”, capaz de fornecer referência para valorar tais ativos.

Inferiu-se que 72% das empresas da amostra evidenciam a valoração de seus ativos biológicos com base no critério de Fluxo de Caixa Descontado. Evidenciando que estas empresas da amostra atendem parcialmente o objetivo da IAS 41 harmonizada no contexto brasileiro através do CPC 29; A legalidade desta “valoração” está no parágrafo 8 do CPC 29, que define as características mínimas necessárias para que exista a condição de Mercado ativo; Na ausência destas condições, o CPC 29 orienta requer a utilização da técnica do valor presente do fluxo de caixa líquido teórico a ser gerado pelos ativos biológicos e pela produção agrícola ajustado pela estimativa de gastos com esforços de vendas.

Como limitações, salienta-se que os resultados desta pesquisa se refere apenas as empresas listadas no Brasil, no banco de dados da Economática®, referente ao período de 2011-2015, sugere-se para investigações futuras que se pesquise sobre o CPC 29, no tocante a IAS-16 que trata das plantas portadoras, que podem provocar alterações nos relatórios econômicos financeiros, no grupo de ativos biológicos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M.M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSUNÇÃO, R.R.; VASCONCELOS, A.C.; DE LUCA, M.M.; REBOUÇAS, S. M. D. P. Complexidade organizacional e governança corporativa nas maiores companhias abertas do Brasil. **Revista Enfoque Contábil**, v 33,n 1, 2014.

BAPTISTA, E. M. B. **Análise do perfil das empresas brasileiras segundo o nível de gerenciamento de resultados**. 2008.303 f. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul. 2008.

BARROS, C.C.; SOUZA, F.J.V.; ARAÚJO, A. O.; SILVA, J. D.G.; SILVA, M. C. O impacto do valor justo na mensuração dos ativos biológicos nas empresas listadas na BM&F Bovespa. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, 2012.

BRASIL. **Lei 11638**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm. Acesso em 10 setembro 2016.

_____. **Lei 11941**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em 10 setembro 2016.

_____. **Lei 6404**. Lei das Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/leis/lei6404.html>. Acesso em 11 setembro 2016.

BRITTO, E. **Um estudo sobre a subjetividade na mensuração do valor justo na atividade da pecuária bovina**. 2011. 210 f. (Dissertação em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2011.

BUSHMAN, R.; CHEN, Q.; ENGEL, E.; SMITH, A. Financial accounting information, organizational complexity and corporate governance systems. **Journal of Accounting and Economics**, v. 37, n 2, p. 167-201. 2004.

CARDINAELS, E.; ROODHOOFT, F.; WARLOP, L. Customer profitability analysis reports for resource allocation: the role of complex marketing environments. **Journal Abacus**, v. 40 n 2. p. 238-258. 2004.

CERBASI, G. P. **Metodologias para determinação do valor das empresas: uma aplicação no setor de geração de energia hidrelétrica**. 2003. 143 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA - CEPEA. Taxas mensais de crescimento, Valores do PIB Agro (por segmento) e sua participação no PIB do Brasil (agregado e por segmento, entre 1995 e 2015). Disponível em: <http://cepea.esalq.usp.br/pib/>. Acesso em 24 de abril de 2016.

CETORELLI, N.; GOLDBERG, L. S. Measures of complexity of global banks. **Journal Economic Policy Review**, v 20 n 2. 2014.

COLES, J. L.; DANIEL, N. D.; NAVEEN, L. Boards: does one size fit all? **Journal of Financial Economics**, v. 87, p. 329-356, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC-29. Ativo Biológico e Produto Agrícola. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_29.pdf. Acesso em 20 de Maio 2016.

DA SILVA, F. N.; RIBEIRO, A. M.; CARMO, C.H.S. Utilizar valor justo para ativos biológicos influencia significativamente o resultado? Um estudo com companhias abertas relacionadas com agronegócios entre os anos 2010 e 2013. **Custos e @gronegocio on line** - v. 11, n. 4, 2015.

DEMIRKAN, S.; RADHAKRISHNAN, S.; URCAN. O. Discretionary accruals quality, cost of capital, and diversification. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v 27, n 4, p. 496-526. 2012.

DOYLE, J. T.; GE, W.; MCVAY, S. Accruals quality and internal control over financial reporting. **The Accounting Review**, v 82 n 5, p. 1141-1170. 2007.
FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. Separation of ownership and control. **The journal of law and Economics**, v. 26, n. 2, p. 301-325, 1983.

FARIAS, K. T. R. **Mecanismos de controle do reporting financeiro das companhias abertas do Brasil**. 2012. 204 f. Tese (Doutorado) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. 2012.

FAVERO, L.P.; BELFIORE, P.; SILVA, F.L.; CHAN, B. L. **Análise de Dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Elsevier, Rio de Janeiro, 2009.

FAROOQI, J.; HARRIS, O.; NGO, T. Corporate diversification, real activities manipulation, and firm value. **Journal of Multinational Financial Management**, v.11 n 3. 2014.

GUJARATI, D. N. **Econometria básica**. São Paulo: AMGH, 2011.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. **Harvard Business Review**, v 11 n 3, May-June, 1998.

GWILLIAM, D.; JACKSON, R. H.G. **Fair value in financial reporting: Problems and pitfalls in practice**. A case study analysis of the use of fair valuation at Enron. Disponível em: www.sciencedirect.com. Acesso em: 23 de Maio 2016.

IASB – International Accounting Standards Committee. Estrutura conceitual para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras – 2010. Disponível em www.iasb.org. Acesso em 24 de abril de 2016.

IBRACON. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Agronegócio terá desafio adicional na convergência ao IFRS. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/noticias/news.asp?identificador=3073>. Acesso em 24 de abril de 2016.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI**. São Paulo. Ed. Atlas. 2010.

LEUZ, C. IAS versus US GAAP: information asymmetry-based evidence from Germany's new market. **Journal of Accounting Research**, v 41 n 3, p. 445-472. 2003.

LINCK, J. S.; NETTER, J. M.; YANG, T. The Determinants of Board Structure. **Journal of Financial Economics**, v 87, n 11, p. 308–328, 2008.

MARION, J. C. **Contabilidade Rural**. 12º edição. Ed. Atlas. 2010.

MACEDO, V. M.; CAMPAGNONI, M.; ROVER, S. Ativos Biológicos nas Companhias Abertas no Brasil: Conformidade Com o CPC 29 e Associação com Características Empresariais. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão** v. 10, n. 3. 2015.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais e aplicadas**. 3 Ed. Atlas: São Paulo, 2016.

MARTINS, V.G.; MACHADO, M.A.V.; CALLADO, A.L.C.; Relevância e Confiabilidade na mensuração de ativos biológicos a valor justo por empresas listadas na BM&FBOVESPA. In: Congresso Anpcont, VII, 2013, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza : Congresso Anpcont, 2013.

NASCIMENTO, R.B.G. **Mensuração de Ativos Biológicos (Aves e Suínos): Uma Análise Crítica do CPC-29 Ativo Biológico e Produto Agrícola.** Dissertação (118 f) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2011.

POZEN, R. C. E. Justo Culpar o “Valor Justo” Pela Crise Financeira? **Harvard Business Review.** 2009.

RECH, I.J.; OLIVEIRA, K.G. Análise da aplicação do CPC 29 e IAS 41 aos ativos biológicos do setor da silvicultura. In: Congresso Anpcont, 2011, Vitória. **Anais...** Vitória: Congresso Anpcont, 2011.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999.

ROTH, K.; O'DONNELL, S. Foreign subsidiary compensation strategy: An agency theory perspective. **Journal Academy of Management**, v 39 n 3, p. 678-703.1996.

SANTOS, I. C.; RODRIGUES, F. S. S. O tempo, espaço e as organizações. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 3, n 2, 2007.

SCHERCH, C. P.; NOGUEIRA, D. R.; OLAK, P. A.; CRUZ, C. V. O Nível de conformidade do CPC 29 nas empresas brasileiras: uma análise com as empresas de capital aberto. **Revista RACE**, v 12, n2, 2013.

SCHERER, L. M.; MUNHOZ, T. R.; ROTH, T. C. Fatores Explicativos da Divulgação de Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas em Empresas de Capital Aberto e Fechado. In: **Congresso ANPCONT, VIII.** 2014.

SILVA, M. B.; GRIGOLO, T. M. Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II. **Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc**, 2002.

SILVA, A. KLANN, R; C. Efeito da complexidade empresarial no gerenciamento de resultados de empresas brasileiras. In: Congresso Anpcont, 2016, Ribeirão Preto. **Anais...** Ribeirão Preto: Congresso Anpcont, 2016.

SILVA, R.L.M.; FIGUEIRA, L.M.; PEREIRA, L.T.O.; RIBEIRO, M.S.; CPC 29. Uma análise dos requisitos de divulgação entre empresas de capital aberto e fechado do setor de agronegócios. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 3, p 26-49, 2013.

STAFFORD-BUSH, S. Letter to the Financial Reporting Standard Board – **New Zealand Institute of Chartered Accountants.** Disponível em: www.ifac.org/Guidance/EXDCCommentDL.php?EDCID=04218. Acesso em: 22 de Maio 2016.

THEISS, V.; UTZIG, M.J.S.; VARELA, P. S.; BEUREN, I.M. Práticas de divulgação dos ativos biológicos pelas companhias listadas na BM&Fbovespa. In: ENGEMA. Encontro

nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, 2011, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: ENGEMA, 2011.

WANDERLEY, C. A. N.; SILVA, A. C. D.; LEAL, R. B. Tratamento contábil de ativos biológicos e produtos agrícolas: uma análise das principais empresas do agronegócio brasileiro. **Revista Pensar Contábil**, v. 14, n 53, p. 53-62, 2012.

ZANIN, A.; DALLASTRA, E.; DALLASTRA, P.R.; GUBIANI, C. A.; OENNING, V. Análise comparativa da mensuração entre a Lei 6.404/76 e a aplicação do CPC 29 em uma propriedade rural. Congresso Brasileiro de Custos. **Anais**, 2012.

PRÁTICAS DE EVIDENCIAÇÃO DOS ITENS DO ATIVO IMOBILIZADO NAS EMPRESAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA

Simone Tatiane Pipper

Bacharelado em Ciências Contábeis

Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ

simone_pipper1993@unochapeco.edu.br

Silvana Dalmutt Kruger

Mestra em Contabilidade, Doutoranda em Contabilidade – UFSC

Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ

silvanak@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo teve por objetivo identificar as práticas de avaliação e evidenciação dos itens do ativo imobilizado das empresas do setor de consumo cíclico e utilidades domésticas listadas na BM&FBovespa. Quanto à metodologia, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, com análise documental e predominantemente qualitativa. A partir de dados apresentados em notas explicativas de 2014 e 2015 de 30 empresas, elaborou-se um *checklist* da normativa CPC 27. Também foram observados os ativos totais, patrimônio líquido, imobilizado total, e os ajustes realizados por *impairment* pelas 30 empresas da amostra. Os resultados indicam uma média de 43,33% de atendimento à normativa CPC 27, sendo que os critérios relacionados à depreciação tiveram 93,33% de atendimento pelas empresas e 80% delas apresentaram os percentuais exigidos pela legislação fiscal. No entanto, de forma geral, o nível de atendimento ao CPC 27 é baixo, apenas sete itens foram atendidos por mais de 50% das empresas, como por exemplo, em relação aos ajustes realizados por *impairment*, apenas 23,33% das empresas atenderam a este critério. O grau de atendimento ao CPC 01 também é baixo, pouco apresentado pelas entidades, o item aumento ou reduções decorrentes de reavaliações/perdas foi atendido por 13,33% das entidades, o critério reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos foi atendido por 30% das empresas da amostra. De modo geral, os resultados indicam a necessidade das empresas evidenciarem os critérios de avaliação e evidenciação quanto ao ativo imobilizado, conforme orienta a normativa CPC 27.

Palavras-chave: Ativo imobilizado; CPC 27; CPC 01; Evidenciação contábil.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, pode-se verificar que ocorreram inúmeras alterações relacionadas ao cenário contábil a partir das modificações introduzidas pela Lei 11.638 de 2007, bem como, pelas diversas normativas desenvolvidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), as quais provocaram uma mudança no universo contábil, trazendo inovações à contabilidade nacional, agregando modificações nas maneiras de contabilizar, reconhecer e evidenciar elementos patrimoniais e operações econômico-financeiras das organizações (REIS; NOGUEIRA, 2012).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), responsável pela emissão das normas brasileiras de contabilidade, denominadas Pronunciamentos Contábeis, em conformidade com as normas internacionais, visa possibilitar a mensuração e comparação das informações das empresas através de demonstrações contábeis e notas explicativas (IUDÍCIBUS et al., 2010).

O Pronunciamento Contábil CPC 27 - Ativo Imobilizado (2009), foi elaborado a partir da *International Accounting Standards – IAS 16- Property, Plant and Equipment* (IASB), com o objetivo de estabelecer o método contábil de avaliação, registro, mensuração e evidenciação

para ativos imobilizados, permitindo que os usuários diferenciem e conheçam os critérios utilizados pelas empresas em relação aos seus ativos imobilizados (CPC 27, 2009).

O CPC 27 (2009) é significativo para as organizações, pois estabelece métodos que devem ser considerados na contabilização de ativos imobilizados, tais como: reconhecimento de ativos, valores de depreciação e perdas por desvalorização, utiliza critérios de avaliação, mensuração e evidenciação e orienta a observação destes ativos imobilizados. Portanto, requer uma análise anual no contexto das empresas, auxiliando a entidade na manutenção e preservação de suas atividades (VIVIANI et al., 2014).

Com o mesmo propósito, o CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (2010), publicado a partir do IAS 36 – *Impairment of Assets*, tem como finalidade proporcionar que os ativos de uma entidade não sejam registrados por um valor superior ao seu valor recuperável. Caso isto ocorra, cabe à instituição reconhecer esta perda, ocasionando em um ajuste para perdas de desvalorização, a qual o próprio CPC especifica quando a empresa deverá reconhecer esta perda.

A evidenciação do registro, mensuração e avaliação dos itens patrimoniais, é parte integrante das normativas contábeis, conforme orienta o CPC 27 e CPC 01. Neste sentido, o conjunto de demonstrações contábeis exerce interação com os demais métodos utilizados pelas empresas no processo de elaboração e divulgação das informações, visando atender as orientações normativas e os diversos usuários da contabilidade (MAZZIONI et al., 2014).

Estudos anteriores, tais como os de Dos Reis e Nogueira (2012); Machado et al. (2013); Bezerra, Gallon e De Luca (2014); Mazzioni et al. (2014); Viviani et al. (2014); Kaveski, Carpes e Klann (2015), evidenciam os critérios para avaliação e evidenciação dos itens patrimoniais a partir da adoção e das exigências do CPC 27 e CPC 01.

Neste sentido, surge a problemática do estudo: Quais as práticas de avaliação e evidenciação do ativo imobilizado das empresas do setor de consumo cíclico e utilidades domésticas listadas na BM&FBovespa? O objetivo é identificar as práticas de avaliação e evidenciação dos itens do ativo imobilizado das empresas do setor de consumo cíclico e utilidades domésticas listadas na BM&FBovespa.

Justifica-se a elaboração desta pesquisa para verificar o nível de atendimento ao CPC 27 (2009) pelas empresas listadas na BM&FBovespa, em razão de que os meios de registro, avaliação, mensuração e evidenciação aplicados ao ativo imobilizado interferem diretamente no patrimônio e resultados das entidades (DOS REIS; NOGUEIRA, 2012). Bem como, torna-se relevante a aplicação do CPC 01 e CPC 27 para as entidades, utilizando-se métodos e critérios para mensurar e avaliar os itens patrimoniais, nas companhias abertas listadas na BM&FBovespa (ONO; RODRIGUES; NIYAMA, 2010).

O estudo está estruturado em cinco seções, iniciando-se com a introdução. Em seguida, a revisão da literatura, contemplando as concepções relevantes ao CPC 27 para registro e evidenciação dos itens patrimoniais e o teste de imparidade conforme o CPC 01, e estudos anteriores relacionados ao tema. Na terceira seção abordam-se os aspectos metodológicos, a forma de coleta e análise dos dados. A quarta seção apresenta os resultados e a análise do levantamento. Por fim, a quinta seção evidencia as conclusões da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo, aborda-se a evidenciação dos itens do ativo imobilizado conforme orientações do CPC 27 (2009), a perda de valor recuperável de ativos, conforme orientações do CPC 01 (2010), e na sequência contemplam-se estudos correlatos à temática pesquisada.

2.1 Evidenciação dos itens do ativo imobilizado conforme o CPC 27

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado em 2005 por diversos órgãos, que entraram em comum acordo para a emissão de normas padronizadas de contabilidade, o

Conselho Regional de Contabilidade (CFC), a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL), Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), Bolsa de Mercadorias, Valores e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), formalizaram a Resolução 1.055/2005, criando este comitê, o qual emite as normativas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IUDÍCIBUS et al., 2010; TOIGO; GOLLO; DA CUNHA, 2014; ZITTEI; KLOEPPPEL; KLANN, 2013).

O Pronunciamento Técnico CPC 27 (2009) estabelece métodos para divulgação dos ativos imobilizados, definindo que o ativo imobilizado é constituído por todos os ativos tangíveis destinados ao funcionamento das empresas, determinado como item importante, pois compõe as demonstrações contábeis das organizações. De acordo com Eckert et al. (2012), o ativo imobilizado é representativo em entidades de produção de bens materiais, em virtude da sua necessidade operacional. E o reconhecimento dos recursos avaliados como ativos imobilizados, interferem de forma significativa nas demonstrações contábeis e nas medidas utilizadas para análises do patrimônio.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 27 (2009, p.3) “Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período”. Neste contexto, o ativo imobilizado tende a ser significativo em razão da necessidade da execução das atividades operacionais das organizações. Portanto, poderão ser aplicados outros pronunciamentos contábeis para reconhecer e evidenciar o ativo imobilizado, como aqueles imobilizados que possuem arrendamento mercantil (CPC 06), tiveram desvalorização do seu valor recuperável (CPC 01), ou estiverem na condição de ativos mantidos para venda (CPC 31) (KAVESKI; CARPES; KLANN, 2015).

O pronunciamento contábil CPC 27 (2009) orienta a avaliação e evidência contábil dos ativos imobilizados, preservando a característica de valor para quem se utiliza das demonstrações contábeis. Posteriormente ao reconhecimento do ativo imobilizado, a organização terá que utilizar o procedimento do custo para realizar a mensuração subsequente, exceto quando da identificação de perdas do valor recuperável, o qual deverá ser reconhecido no resultado do período e no patrimônio da empresa (REINA; REINA; DA SILVA, 2014).

Deve ser reconhecido como ativo imobilizado, quando for identificado o valor de aquisição de um bem com característica de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade (CPC 27, 2009). Ainda, o CPC 27 (2009) estabelece parâmetros mínimos de divulgações das informações relacionadas ao imobilizado, nos quais podem-se apontar as taxas de depreciação, a vida útil e o método exercido para a depreciação, visando demonstrar uma avaliação confiável para cada grupo de ativos (MARQUES et al., 2015).

O valor reconhecido de um produto do ativo imobilizado é necessário para estimar o valor contábil em cima do preço pago a vista na data do reconhecimento do ativo. Ao efetuar vendas a prazo, devem ser reconhecidos como despesa os juros a serem pagos, além do valor a vista da mercadoria. Desta forma, o CPC 27 salienta que a mensuração do custo ocorra na divulgação do ativo imobilizado (SILVA et al., 2014).

É indispensável a divulgação de informações do ativo imobilizado, sendo referências concretas e reconhecidas em relação a esses ativos, pois o ativo imobilizado está diretamente ligado à produção de bens e serviços e nas operações das instituições. Portanto, cabe às organizações divulgar dados complementares e confiáveis, obtendo publicação da taxa de depreciação, a vida útil e a técnica usada de depreciação no objetivo de contabilizar o valor bruto, ocorrendo, assim, uma avaliação mais confiável (LIMA et al., 2015).

Eckert et al. (2012) apontam que a forma pela qual o ativo imobilizado é avaliado e constatado afeta a avaliação e o patrimônio das empresas. Diante disto, os investidores levam

em consideração os resultados obtidos por cada entidade para a análise dos resultados operacionais e financeiros das empresas. Neste sentido, a adequada avaliação e evidenciação dos itens do patrimônio interferem na análise e desempenho das organizações. Assim, pode-se confirmar o quanto a aplicabilidade do CPC 27 influencia no patrimônio das empresas, auxiliando a organização na manutenção, conservação e evidenciação de itens patrimoniais.

2.2 Perda de valor recuperável de ativos “*impairment*”

O Pronunciamento Técnico CPC 01 (2010) refere-se à redução ao valor recuperável de ativos e impõe procedimentos que asseguram se os registros dos ativos estão sendo contabilizados de modo correto, não podendo exceder seus valores de recuperação. Caso isso ocorra, cabe à entidade reconhecer um ajuste apropriado às perdas por desvalorização e realizar as divulgações requisitadas (AMARO, et al., 2015).

Desta maneira, o valor recuperável de um ativo perante a entidade é reconhecido como o maior valor entre o preço líquido de venda do ativo e o seu valor em uso. Caso um desses exceder o valor contábil do ativo, não haverá desvalorização e nem haverá a necessidade de estimar outro valor (FERREIRA; MARTINS, 2015). O Pronunciamento Técnico CPC 01 (2010, p.10) “define valor recuperável como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso”. Diante disso, a entidade deve verificar a ocorrência de *impairment*, pois se o valor recuperável do ativo for menor que o valor contábil, a instituição reconhecerá uma perda por *impairment*, registrando a diferença entre o valor contabilizado anteriormente e o valor atual.

O pronunciamento contábil CPC 01 (2010) destaca as informações sobre o *impairment*, as quais deverão ser publicadas em notas explicativas, com intenção de proporcionar aos usuários entendimento e clareza em relação aos parâmetros utilizados, sendo que as companhias deverão fornecer esclarecimentos anualmente acerca do valor recuperável de ativos, da avaliação realizada e do *impairment*, quando houver (MACHADO et al., 2013).

Segundo Ponte et al. (2011), o termo *impairment* se dá quando houver acontecimentos em que o valor contábil da empresa é superior aos valores dos fluxos de caixa que ocorrerão posteriormente. Quando isto acontecer, a entidade uma vez que analisar que o ativo foi menor que o valor contábil, deverá apurar o ativo por seu valor correto, ou seja, pelo valor destes benefícios futuros. Assim, o *impairment* detecta quando ocorre uma queda no valor econômico de um ativo, isto é, constata uma perda nas vantagens e utilidades que este ativo poderia vir a ofertar para a empresa.

A normativa CPC 01 estabelece que se houver menor número quando avaliado um valor recuperável de um ativo, visto que este valor for menor que o valor contábil, o mesmo terá de ser reduzido ao valor recuperável. Tal diminuição caracteriza-se como uma perda por desvalorização, e, desta forma, há um *impairment* (REIS, et al., 2013).

O CPC 01 (2010) aborda exigências referentes à divulgação da perda no valor recuperável de ativos, determinando o reconhecimento após o resultado do exercício e a realização da avaliação do valor recuperável de ativos, quando houver indicação de que seus ativos perderam sua notabilidade econômica, ou seja, deixaram de ser representativos, precisam ser reconhecidos e divulgados (ULIANO; DONÁ; GONÇALVES, 2013).

Neste contexto, as organizações precisam realizar anualmente a análise dos itens patrimoniais, visando à compatibilidade com o devido pronunciamento CPC 01, reconhecendo, mensurando e evidenciando, se necessário, a perda com a recuperação de ativos no intuito de evidenciar os ativos adequadamente, e não os manter registrados com valores que estejam superiores ao valor recuperável efetivo (TAVARES et al., 2010).

Assim sendo, o pronunciamento CPC 01 especifica que as companhias devem registrar os seus ativos pelo seu valor real, para que futuramente gerem benefícios à entidade. Do mesmo modo, quando houver evidência de desvalorização, tem por obrigação anunciar a perda por

impairment, e esta deverá ser reconhecida, sendo diminuído o seu valor contábil recuperável indicado no ativo (BEZERRA; GALLON; DE LUCA, 2014).

De forma geral, Souza et al. (2015) salientam que o pronunciamento CPC 01 estabelece exigências a serem utilizadas no reconhecimento do valor recuperável de ativos, determinando que para a realização do cálculo do valor recuperável, a administração da empresa necessita utilizar-se de projeções, baseando-se em estimativas de receitas e despesas adequadas e confiáveis. Deste modo, conforme Meneses, Ponte e Mapurunga (2013), a avaliação das perdas deve ser reconhecida uma vez ao ano, e tal análise é importante para evidenciar o patrimônio e indicar se há perdas. Diante deste contexto, pode-se observar a veracidade dessas normativas em cada organização, e o quanto isto é significativo.

2.3 Estudos correlatos

Nesta seção apresentam-se estudos com abordagem correlata à temática pesquisada, em relação à aplicabilidade do CPC 27 e do CPC 01 em diferentes empresas, como se observa as pesquisas de Reis e Nogueira (2012); Machado et al. (2013); Bezerra, Gallon e Luca (2014); Mazzioni et al. (2014); Viviani et al. (2014); Kaveski, Carpes e Klann (2015).

Reis e Nogueira (2012) verificaram se as novas normas contábeis para depreciação e registro do imobilizado estão sendo adotadas para fins de divulgação externa e se houve alteração nas taxas de depreciação utilizadas. Em uma análise documental, foram investigadas 82 empresas listadas na BM&FBovespa. Apontaram que apenas 13 das empresas pesquisadas (16%) realizaram adoção adequada ao pronunciamento CPC 27, porém 28 empresas (34%) utilizam taxas de depreciação e indícios de evidenciação do ativo imobilizado. Os resultados destacam a importância da busca por conhecimento e orientações acerca das normativas contábeis vigentes.

Machado et al. (2013) identificaram se existem níveis diferenciados de *disclosure* de informações sobre *impairment* entre as companhias abertas brasileiras listadas, em 2009, no Novo Mercado. Com base em notas explicativas em empresas listadas na BM&FBovespa os autores concluíram que as entidades evidenciam de diversas formas quando reconhecem perdas ou reversões por *impairment*, sendo que apresentaram de 3 a 5 categorias exploradas na pesquisa.

Bezerra, Gallon e Luca (2014) analisaram a relação entre os efeitos dos principais indicadores econômicos e as características de divulgação de perdas por *impairment*. Por meio de pesquisa documental, os pesquisadores verificaram que o registro em notas explicativas diante do que está previsto no CPC 01 foi executado em 76,3% das empresas no ano de 2008 e por 90,3% das empresas analisadas em 2009. Embora tal percentual, os autores indicam um nível baixo ao atendimento no que está mencionado no CPC 01, conforme as notas explicativas das empresas que reconheceram perda por *impairment* no período estudado.

O estudo de Mazzioni et al. (2014) verificou os fatores determinantes do nível de conformidade na divulgação das informações relativas à redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*), exigidas pelo CPC 01, das empresas listadas na BM&FBovespa. Com base em análise documental das notas explicativas relacionadas a 2010 e 2011, confirmaram que apenas 7% das empresas investigadas evidenciaram perdas ou reversão de perdas. Constataram que em 2011 ocorreu aumento no nível de evidenciação, comparando com 2010, no entanto, as adequações às exigências do CPC 01 estão relativamente abaixo das recomendações e exigências estabelecidas pelo mesmo.

Viviani et al. (2014) verificaram o processo de evidenciação das empresas de Bens Industriais listadas na BM&FBovespa após a convergência da contabilidade brasileira às IFRS, de acordo com o CPC 27 - Ativo Imobilizado. A partir de uma pesquisa descritiva demonstraram que as entidades analisadas atendem de forma parcial aos requisitos expostos na

normativa CPC 27. Desta forma, as informações mais apresentadas pelas empresas investigadas são as classes de ativos e as taxas de depreciação.

A pesquisa de Kaveski, Carpes e Klann (2015) identificou os fatores que explicam o nível de divulgação relativo ao CPC 27 por empresas listadas no segmento do Novo Mercado de Governança Corporativa da BM&FBovespa. Os resultados constataam uma ligação positiva entre o ativo imobilizado das empresas e o índice de evidenciação, atendendo aos quesitos propostos no CPC 27. Perceberam também que 59% das empresas analisadas atendiam aos itens mencionados pelo CPC 27, sendo que nenhuma empresa atendeu a todos os itens.

De forma geral, os estudos anteriores evidenciaram os critérios para avaliação e evidenciação dos itens do ativo imobilizado relacionados às empresas, a partir da adoção do CPC 27 e CPC 01, bem como se ocorre de forma adequada a aplicabilidade das normativas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo apresenta-se a forma de organização e as etapas da pesquisa. Metodologicamente, os procedimentos podem ser identificados e apresentados considerando a sua tipologia. Conforme Raupp e Beuren (2012), a pesquisa pode ser caracterizada: quanto aos objetivos; quanto aos procedimentos; e, quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva. Segundo Raupp e Beuren (2012), a pesquisa descritiva interpreta os dados, identifica, apresenta e confronta os fatos de forma explícita, pois se refere às características exclusivas das organizações. Buscou-se, a partir das notas explicativas das empresas listadas na BM&FBovespa do setor de consumo cíclico no segmento de acessórios, calçados, fios e tecidos, vestuário e no segmento de utilidades domésticas, eletrodomésticos, móveis e utensílios domésticos, verificar as práticas de avaliação e evidenciação dos itens do ativo imobilizado.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como documental. Segundo Gil (2010), a pesquisa documental difere-se de uma interpretação de dados que estão documentados, ocorrendo uma análise precisa para tal. Neste aspecto, utilizou-se as notas explicativas publicadas pelas empresas da BM&FBovespa, relacionadas ao período de 2014 e 2015, como fonte de informações, identificando o nível de atendimento ao CPC 27 (2009). Os dados foram coletados no período de novembro de 2016 e referem-se aos exercícios de 2014 e 2015, disponíveis no site da BM&FBovespa. O Quadro 1 apresenta as empresas analisadas.

Quadro 1: Empresas listadas na BM&FBovespa

Subsetor Tecidos Vestuários e Calçados	
Acessórios	Mundial S.A. Produtos de Consumo; TechnoS.A.;
Calçados	Alpargatas S.A.; Cambuci S.A.; Grendene S.A.; Vulcabras/Azaleia S.A.
Fios e Tecidos	Buettner S.A. Indústria e Comércio; Cia Fiacao Tecidos Cedro Cachoeira; Cia Industrial Cataguases; Cia Industrial Schlosser S.A.; Cia Tecidos Norte de Minas Coteminas; Cia Tecidos Santanense; Dohler S.A.; Empresa Nac com Redito Part S.A. Encorpar; Fiação Tec São Jose S.A.; Karsten S.A.; Pettenati S.A. Industrial Textil; Springs Global Participacoes S.A.; Tecblu Tecelagem Blumenau S.A.; Teka-Tecelagem Kuehnrich S.A.; TextilRenauxview S.A.; Wemblay Sociedade Anonima.
Vestuário	Cia Hering
Subsetor Utilidades Domésticas	
Eletrodomésticos	IGB Eletronica S/A; Magazine Luiza S.A.; Via Varejo S.A.; Whirlpool S.A.
Móveis	UnicasaIndustria de Móveis S.A.
Utensílios Eletrodomésticos	Hercules S.A. Fabrica de Talheres; Nadir Figueiredo Ind. e Com S.A.

Fonte: Adaptado de BM&FBovespa (2016).

Observa-se no Quadro 2 a relação das 30 empresas listadas na BM&FBovespa e que compõem a amostra da pesquisa. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como qualitativa. Conforme Raupp e Beuren (2012, p.92), “na pesquisa qualitativa concebem-

se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.O Quadro 2 apresenta os itens de análise utilizados para a avaliação do *checklist* da normativa.

Quadro 2: Itens utilizados para avaliação do *checklist*

Itens	Análise	Descrição
0	Não atende	As empresas não atendem aos critérios solicitados pela normativa
1	Atende	As empresas apresentam os critérios solicitados pela normativa
2	Parcial	As empresas evidenciam de forma parcial os critérios solicitados pela normativa
3	Não evidencia	As empresas não evidenciam os critérios utilizados

Fonte: Elaborado pela autora.

Como evidencia o Quadro 2, foram utilizados nas 30 empresas os critérios para avaliação a partir desses itens, identificando de 0 a 3 o nível de atendimento das mesmas. Após a coleta e análise dos dados, foi possível evidenciar as práticas de avaliação e evidenciação nos itens do ativo imobilizado aos níveis de atendimento ao CPC 27 nas 30 empresas listadas na BM&FBovespa.

A análise do estudo fez-se a partir de um *check-list* adaptado no modelo de Kaveski, Carpes e Klann (2015); Bezzera, Galon e De Lucca (2014) e do CPC 27 (2009), para verificar o nível de atendimento das empresas à norma CPC 27. Adaptado de Marques et al. (2016), fez-se um *checklist* com as exigências mínimas da normativa. Posteriormente à coleta de dados, a análise e interpretação dos resultados foram evidenciadas por meio de tabelas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste item, apresenta-se a análise dos dados coletados, bem como, a evidenciação acerca do CPC 27 das empresas da amostra pesquisada. Conforme apresentando na metodologia de pesquisa, foram analisadas as notas explicativas das trinta empresas listadas na BM&FBovespa, evidenciando o nível de atendimento à normativa.

Na Tabela 1 apresenta-se o *check-list* observado quanto aos critérios de evidenciação dos itens do CPC 27.

Tabela 1: *Checklist* dos itens da evidenciação do ativo imobilizado

Item	Critérios observados	0	1	2	3
1	Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto	3,33%	13,33%	80%	3,33%
2	Os métodos de depreciação utilizados	3,33%	66,66%	26,66%	3,33%
3	As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas	0	60%	33,33%	6,66%
4	O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperáveis acumuladas) no início e no final do período	0	36,66%	60%	3,33%
5	(i) adições	16,66%	53,33%	10%	20%
6	(ii) ativos mantidos para venda em acordo com PT CPC 31	23,33%	20%	26,66%	30%
7	(iii) aquisições por meio de combinações de negócios	26,66%	16,66%	36,66%	20%
8	(iv) aumento ou reduções decorrentes de reavaliações/perdas conforme o CPC 01	20%	13,33%	33,33%	33,33%
9	(v) provisão para perdas de ativos	13,33%	26,66%	40%	20%
10	(vi) reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos	16,66%	30%	30%	23,33%
11	(vii) depreciações	0	93,33%	3,33%	3,33%
12	(viii) variações cambiais	26,66%	40%	3,33%	30%
13	(ix) outras alterações	26,66%	13,33%	30%	30%
14	A existência e os valores contábeis de ativos cuja titularidade é restrita, como os ativos imobilizados formalmente ou na essência oferecidos como garantia de obrigações e os adquiridos mediante operação de <i>leasing</i> , conforme o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil	26,66%	10%	26,66%	36,66%

15	O valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção	6,66%	63,33%	20%	10%
16	O valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados	0	66,66%	23,33%	10%
17	Se não for divulgada separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados perdidos ou abandonados, incluído no resultado	20%	13,33%	30%	36,66%
18	A depreciação quer reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período	13,33%	50%	30%	6,66%
19	A depreciação acumulada no final do período	3,33%	60%	33,33%	3,33%
20	A entidade divulgou o valor da perda/provisão por desvalorização reconhecida no resultado durante o período?	36,66%	10%	36,66%	16,66%
21	A entidade divulgou as linhas da demonstração do resultado relacionadas com as perdas por desvalorização?	30%	0	43,33%	26,66%
22	A entidade informou quais eventos e circunstâncias levaram ao reconhecimento da perda/provisão por desvalorização?	30%	6,66%	36,66%	26,66%
23	A entidade divulgou a natureza do ativo que sofreu a desvalorização (em casos de ativo individual)?	30%	3,33%	43,33%	23,33%

Fonte: Dados da pesquisa.

Apresentam-se na Tabela 1 os itens avaliados, analisando as 30 empresas, identificando a relação do imobilizado aos critérios de evidenciação. A pesquisa é avaliada de 0 a 3, onde (0) representa as empresas que não atenderam aos critérios observados, (1) atenderam aos critérios evidenciados, (2) atenderam de forma parcial e (3) não evidenciaram nenhum dos fatores expostos pela normativa CPC 27. Desta forma, será evidenciado o grau de divulgação dos dados nas entidades analisadas.

Pode-se verificar na Tabela 1 que o item maior atendido pelas empresas foi a depreciação, com um percentual de 93,33% das entidades que atenderam a este item. No entanto, de forma geral, o nível de atendimento ao CPC 27 é baixo, apenas sete itens foram atendimentos por mais de 50% das empresas, demonstrando que nem todos os aspectos indicados na normativa são atendidos e evidenciados pelas empresas.

Outros critérios mais atendidos se referem aos itens: métodos de depreciação utilizados e valores dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados, com 66,66% das empresas que atenderam.

Da mesma forma, os critérios que foram atendidos pelas organizações com um percentual de mais de 50%, além das que já tenham sido citadas, foram as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; (i) adições; o valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção; a depreciação quer reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período e a depreciação acumulada no final do período, como destaca a Tabela 1.

Do mesmo modo, entidades que não atenderam aos devidos fatores observados totalizaram um percentual máximo de 36,66%, sendo, companhias que não apresentaram se a entidade divulgou ou não o valor da perda/provisão por desvalorização reconhecida no resultado durante o período.

Na Tabela 2, também foram observadas as exigências mínimas para avaliação e mensuração dos itens do ativo imobilizado avaliadas em: (0) não atende, (1) atende, (2) parcialmente e (3) não evidencia nenhum dos critérios utilizados.

Tabela 2: Check-list para avaliação dos itens do ativo imobilizado, conforme o CPC 27

Item	Exigências mínimas	0	1	2	3
1	Apresentou percentuais de depreciação diferentes dos exigidos pela legislação fiscal	80%	3,33%	10%	6,66%
2	Apresentou o critério de mensuração utilizado para determinar o valor bruto (custo, reavaliação, etc.)	6,66%	46,66%	43,33%	3,44%
3	Apresentou o método de depreciação utilizado (linear, decrescente ou por unidade produzida)	26,66%	46,66%	20%	6,66%
4	Apresentou vida útil do bem ou taxa de depreciação (em anos de % a.a)	20%	63,33%	13,33%	3,33%
5	Apresentou conciliação do valor contábil no início e no final do período (demonstrando adições, depreciações, etc.)	3,33%	56,66%	33,33%	6,66%
6	Divulgou a parte da depreciação que é custo e a parte que é despesa	10%	36,66%	50%	3,33%

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se, na Tabela 2, as exigências mínimas do ativo imobilizado analisadas nas 30 empresas listadas na BM&FBovespa. Pode-se verificar que o item mais utilizado pelas entidades nas notas explicativas foi a vida útil da depreciação, com um percentual de 63,33% das entidades que atenderam a este critério.

Outro item que ficou com uma porcentagem maior nesta avaliação foi o critério de as empresas que apresentaram percentuais diferentes dos exigidos pela legislação fiscal, com um percentual de 80% de empresas que não atenderam, ou seja, não apresentam percentuais diferentes. Deste modo, verifica-se que as entidades estão avaliando os itens patrimoniais considerando a vida esperada, indicando taxas com fins fiscais.

Da mesma forma, o item, se as empresas apresentaram conciliação do valor contábil no início e no final do período (demonstrando adições, depreciações, etc.) teve 56,66% das empresas que atenderam a este critério analisado. Todavia, observa-se que nem todas as empresas apresentaram as duas situações, adições e depreciações, e em vista disso, atendem de forma parcial a normativa.

Do mesmo modo, o critério de mensuração utilizado para determinar o valor bruto (custo, reavaliação, etc.) e a apresentação do método de depreciação utilizado (linear, decrescente ou por unidade produzida), 46,66% das empresas atenderam às orientações. Essas informações as entidades responderam de forma parcial.

Contudo, as avaliações de empresas que não atenderam e não evidenciaram tiveram percentuais altos. Entidades que não atenderam aos critérios dispostos na normativa, ou seja, não apresentaram. Sociedades que não evidenciaram, não apresentaram nenhum dos critérios avaliados e apresentados pela normativa CPC 27.

Na Tabela 2, em que foram avaliadas as exigências mínimas pela normativa, o percentual mais alto em relação às empresas que não atenderam foi de 26,66% no critério entidades que apresentaram o método de depreciação utilizado (linear, decrescente ou por unidade produzida). Já na avaliação de empresas que não evidenciaram nenhum dos itens, o percentual mais alto foi 6,66% em três avaliações.

Pode-se observar que os critérios mais reconhecidos pelas entidades tanto nas exigências mínimas, quanto nos itens expostos no CPC 27 são os fatores referentes à depreciação, apresentando percentuais maiores de empresas que atenderam a estes critérios, e de companhias que atenderam de forma parcial a normativa.

Em relação aos critérios analisados, itens com maiores destaques foram as taxas de depreciação e ativo imobilizado em notas explicativas, nas quais corroboram-se com a pesquisa de Dos Reis e Nogueira (2012), destacando a tal forma as taxas de depreciação e ativo imobilizado apresentado pelas empresas. Da mesma maneira, a presente pesquisa mostra o atendimento desses critérios das empresas analisadas.

Os resultados complementam a pesquisa de Bezerra, Gallon e Luca (2014), considerando que os autores também evidenciaram baixo nível de atendimento ao CPC 01, conforme análise das notas explicativas das empresas que reconheceram perda por *impairment*. Da mesma forma, o presente estudo demonstra o não atendimento das orientações normativas pelas empresas da amostra estudada.

Sendo assim, os resultados complementam a pesquisa de Mazzioniet al. (2015), quanto à observação das exigências do CPC 01 esta, relativamente abaixo das recomendações e exigências estabelecidas. Do mesmo modo, a presente pesquisa também demonstra a baixa adesão e de atendimento a normativa CPC 01.

No Tabela 3, destacam-se as organizações que apresentaram valores de perdas e ajustes no ativo imobilizado no período analisado.

Tabela 3: Empresas que realizaram ajustes e evidenciação de *impairment*

Empresas com ajuste no imobilizado	Condição e forma de apresentação
ALPARGATAS S.A.	Evidenciou no ano de 2014 (10.842) de provisão para perda de <i>impairment</i> e no ano de 2015 demonstrou um total de (12.236).
BUETTNER S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO	A instituição demonstrou no ano de 2014 um resultado de (1.318) de perda por <i>impairment</i> e no ano de 2015 evidenciou (434).
DOHLER S.A.	Em 2014, a organização apresentou um valor de (3.956) em provisão para perdas, no ano seguinte mostrou um novo resultado no valor de (5.511).
MUNDIAL S.A. - PRODUTOS DE CONSUMO	A empresa apresentou no ano de 2015 (21.662) de ajustes de avaliação patrimonial.
KARSTEN S.A.	A empresa apresentou em 2013 um total de (2.075) de <i>impairment</i> ; já em 2014, demonstrou (634) referente ao mesmo.
TECHNOS S.A.	A entidade demonstrou no ano de 2013 (1.088) como <i>impairment</i> . Já no ano de 2014, apresentou 59 de reversão de <i>impairment</i> .
VULCABRAS/ AZALEIA S.A.	No período de 2014 a empresa mostrou um resultado de ajuste de avaliação patrimonial em (12.564). No ano seguinte, a mesma apresentou um resultado de (15.699).

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme mostrado na Tabela 3, das 30 empresas analisadas, apenas sete entidades apresentaram ajustes de imobilizado nos períodos de 2013, 2014 e 2015. Contudo, foi possível evidenciar as formas de como as empresas demonstram seus ajustes e como o valor varia de um ano para o outro.

Nos períodos de coleta, 2013, 2014 e 2015, verificou-se que a empresa que apresentou um ajuste maior foi Vulcabras/Azaleia S.A, sendo que em 2014 divulgou um ajuste de (12.564) e em 2015 apresentou (15.699) de ajustes na avaliação patrimonial. Da mesma maneira, a empresa que divulgou um ajuste baixo foi a Buettner S.A. Indústria e Comércio, que demonstrou no ano de 2014 um resultado de (1.318) de perda por *impairment* e no ano de 2015 evidenciou (434).

O *impairment* é uma regra pela qual as empresas devem realizar se ocorrer perda ou redução de valor. São ajustes a serem efetuados após avaliação anual dos itens patrimoniais, ou seja, trata-se do reconhecimento de um valor recuperável do ativo que deve ser executado anualmente, em casos de perdas, tratando-se de ajuste ao valor recuperável.

Apresenta-se, na Tabela 4, os dados evidenciados nas empresas da BM&FBovespa, identificando ativo total, patrimônio líquido, imobilizado, número de funcionários e a avaliação dos itens nas organizações. Avaliando de 0 a 1, as empresas que atenderam aos critérios do CPC 27 possuíram nota 1, as entidades que responderam de forma parcial, ganharam nota 0,5, e as organizações que não atenderam ou não evidenciaram nenhum dos itens, foram avaliadas com nota 0. Destaca-se na Tabela 4 os critérios de avaliação observados e comparados entre as empresas da amostra referente ao ano de 2015.

Tabela 4: Critérios de análise e atendimento ao CPC 27

Empresas	Ativo Total (AT)	Patrimônio Líquido (PL)	Imobilizado (IMO)	% IMO/AT	Total de critérios
Teka-Tecelagem Kuehnrich S.A.	854.695	(1.174.874)	168.548	19,72%	21
Via Varejo S.A.	16.288.000	4.246.000	1.407.000	8,64%	20,5
Cia Industrial Cataguases	269.490	144.882	105.119	39,01%	20
Wemblay Sociedade Anonima.	3.444.984	1.408.744	1.007.410	29,24%	20
Karsten S.A.	276.824	(115.831)	105.233	38,01%	19,5
Springs Global Participações S.A.	2.598.336	1.078.968	784.893	30,21%	19,5
Magazine Luiza S.A.	5.588.537	662.212	578.571	10,35	19,5
IGB Eletrônica S/A	219.172	(713.670)	63.863	29,14%	18
Whirlpool S.A.	6.551.278	2.509.249	1.188.758	18,15%	17,5
Unicasa Indústria de Móveis S.A.	267.816	198.493	83.277	31,09%	17
Cia Tecidos Norte de Minas Coteminas	3.328.993	1.499.652	945.071	28,39%	16,5
Cia Hering	1.472.492	1.173.964	325.285	22,09%	16,5
Cia Fiação Tecidos Cedro Cachoeira	585.697	220.151	375.310	64,08%	16
Cia Industrial Schlosser S.A.	112.491	(161.301)	86.913	77,26%	16
Mundial S.A. Produtos de Consumo	885.597	(19.429)	156.487	17,67%	14,5
Buettner S.A. Indústria e Comércio	211.823	(124.674)	122.557	57,86%	14,5
Pettenati S.A. Industrial Textil	430.214,0	169.495,454	219.549,345	51,03%	14,5
Dohler S.A.	644.251	493.647	326.570	50,69%	14
Grendene S.A.	3.045.642	2.616.760	384.338	12,62%	14
Cambuci S.A.	267.560	(366)	60.091	22,45%	13,5
Vulcabras/Azaleia S.A.	1.237.154	35.754	173.315	14%	13,5
Cia Tecidos Santanense	423.235	250.550	153.364	36,24%	13
Empresa Nac com Redito Part S.A.	292.865	169.197	464	0,16%	13
TextilRenauxview S.A	182.857	(380.223)	127.641	69,80%	12
Alpargatas S.A.	3.763.470	1.931.236	740.902	19,68%	11
Nadir Figueiredo Ind. e Com S.A.	651.329	289.180	238.610	36,63%	11
Tecblu Tecelagem Blumenau S.A.	7.777	(52.410)	7.635	98,17%	9
Fiação Tec São Jose S.A.	5.790	(159.317)	2.258	39%	8,5
TechnoS.A.	776.169	462.706	39.597	5,10%	6
Hercules S.A. Fabrica de Talheres	7.394	(338.325)	NA	-	0

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa.

Pode-se verificar na Tabela 4 que nenhuma empresa atendeu a todos os itens do CPC 27. A entidade Hercules S.A. Fábrica de Talheres, não respondeu a nenhum dos critérios avaliados (nota 0 neste critério), apresentando dados apenas do ativo total e do patrimônio líquido. Empresas que atenderiam a todos os critérios avaliados teriam nota 29, tendo como nota maior 21 pontos nesta pesquisa.

Devido a estas avaliações, a sociedade que mais atendeu aos critérios recomendados pelo CPC 27 foi a Teka-Tecelagem Kuehnrich S.A., empresa que maior atendeu aos fatores exigidos pela normativa, com uma avaliação de 21 pontos. A maioria das empresas ficou com uma avaliação maior, apenas três sociedades que apresentaram menos de 10 pontos.

Desta maneira, pode-se concluir que as empresas deixam de evidenciar o valor de ajuste do imobilizado (*impairment*), um fator pouco apresentado pelas mesmas. Algumas entidades pouco evidenciaram os critérios da normativa CPC 27, sendo elas: TechnoS.A., com uma média final de 6 pontos; Tecblu Tecelagem Blumenau S.A., com 9 pontos alcançados e a Hercules S.A. Fábrica de Talheres, que não atendeu a nenhum dos itens, finalizando com 0 pontos.

Os resultados corroboram a pesquisa de Machado et al. (2013), identificando que as entidades apresentam de diversas formas o *impairment* em notas explicativas. Da mesma maneira, a presente pesquisa mostra os diversos modos em que são apresentados pelas entidades os ajustes por *impairment* em diferentes informações.

Da mesma forma, complementam-se à pesquisa de Viviani et al. (2014), identificando o baixo nível de atendimento ao CPC 27 e que as empresas evidenciam de forma parcial os dados em notas explicativas. Nesse modo a atual pesquisa mostra que apenas sete itens analisados são evidenciados por mais de 50% das empresas investigadas, considerando-se um nível baixo ao atendimento à normativa.

A presente pesquisa identifica-se com a exploração de Kaveski, Carpes e Klann (2015), demonstrado nos estudos correlatos que ambas evidenciaram os níveis de atendimento a normativa CPC 27. Conforme as duas pesquisas realizadas, foi possível identificar de qual forma as entidades evidenciam os critérios expostos pela normativa e as situações e divulgações apresentadas pelas empresas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado buscou se identificar às práticas de avaliação e evidenciação dos itens do ativo imobilizado das empresas do setor de consumo cíclico e utilidades domésticas listadas na BM&FBovespa.

Inicialmente, foram identificados os critérios e orientações da normativa CPC 27. Posteriormente, analisaram-se as notas explicativas e as demonstrações contábeis das 30 entidades da amostra, destacando a evidenciação dos critérios analisados, avaliados de 0 a 100%. Apenas uma entidade não evidenciou nenhum dos 29 itens da normativa observados.

Considerando a pesquisa por meio de notas explicativas das empresas listadas na BM&FBovespa, foram avaliados depreciação, método linear, ativo imobilizado, os métodos de depreciação utilizados, se as empresas apresentaram percentuais diferentes dos exigidos pela legislação, adições, variações cambiais, entre outros. Foram 29 critérios observados um a um nas notas explicativas das entidades listadas, no setor de consumo cíclico e utilidades domésticas.

Verificou-se uma média de 43,33% dos itens avaliados pelo CPC 27, demonstrado por mais de 50% das empresas investigadas, contando entidades que atenderam aos critérios e companhias que responderam de forma parcial. Sendo que nenhuma delas cumpriu todos os elementos solicitados pela normativa.

O grau de atendimento ao CPC 01 também é baixo, pouco apresentado pelas entidades, o item aumento ou reduções decorrentes de reavaliações/perdas foi atendido por 13,33% das entidades. Outro item observado foi a provisão para perdas de ativos, sendo atendido por 26,66% das empresas. Da mesma maneira, o critério reversão de perdas por redução ao valor recuperável de ativos teve 30% de sociedades que atenderam.

Além disso, foram avaliadas as empresas que realizam ajustes de *impairment*, sendo que sete empresas demonstraram a forma utilizada e destacaram nas notas explicativas, evidenciando as provisões para perda de imparidade dessas companhias e a avaliação dos itens pelos critérios de valor justo e perda do valor recuperável de ativos realizados.

De modo geral, os resultados da pesquisa identificaram que as companhias avaliadas atenderam a maior parte dos critérios analisados, mostrando de forma sucinta a avaliação e evidenciação dos itens do CPC 27 em notas explicativas. Os itens com maior conformidade foram: 93,33% evidenciam a mensuração da depreciação; 60% indicam as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; 66,66% evidenciam os métodos de depreciação utilizados; 46,66% das entidades apresentaram vida útil do bem ou taxa de depreciação utilizada (linear, decrescente ou por unidade produzida).

Os itens com menor atendimento a normativa foram: 3,33% apresentaram se a entidade divulgou a natureza do ativo que sofreu a desvalorização (em casos de ativo individual); 6,66% informaram quais eventos e circunstâncias levaram ao reconhecimento da perda/provisão por desvalorização e o critério se as entidades divulgaram as linhas da demonstração do resultado relacionadas com as perdas por desvalorização. Neste método, nenhuma das companhias atendeu ao critério solicitado.

Observou-se que os critérios evidenciados como depreciação, vida útil e os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto foram os itens maiores apresentados pelas entidades por serem informações relevantes para as empresas e itens que devem ser divulgados em notas explicativas.

Devido à importância desses fatores, sugere-se que as empresas apresentem os devidos itens expostos pela normativa com maior frequência, pois algumas companhias apresentaram poucas informações, contando que são referências significativas para as entidades, que devem ser apresentadas em notas explicativas, pois são elementos exigidos pela norma CPC 27.

Sugere-se também que as empresas apresentem mais informações referentes ao ajuste por *impairment*, valor recuperável de ativos, mostrado por apenas 23,33% das entidades avaliadas que apresentaram perdas ou reversão de perdas. Sendo um índice bastante baixo, considera-se este item como importante para as empresas e recomenda-se, para estudos futuros, que a análise e evidenciação dos critérios da normativa sejam evidenciados de forma adequada, buscando informações mais expostas pelas entidades, conferindo se o nível de atendimento foi maior comparando com pesquisas anteriores.

REFERÊNCIAS

AMARO, H. D.; BACHMANN, R. K. B.; DA FONSECA, M. W.; ESPEJO, M. M. S. B. *Impairment* e alisamento de resultados em companhias abertas do setor de energia elétrica do Brasil. **RMC-Revista Mineira de Contabilidade**, v. 16, n. 1, p. 18-26, 2015.

BEZERRA, C. S.; GALLON, A. V.; DE LUCA, M. M. M. Redução ao valor recuperável de ativos e sua adoção nas empresas de setor de utilidade pública listadas na BM&FBovespa à luz do CPC 01. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, p. 8-27, 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 01. **Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 27. **Ativo Imobilizado**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

DE LIMA, M. D. X.; DOS PRAZERES, R. V.; DE ARAÚJO, J. G. N.; DE ARAÚJO, J. G.; DE OLIVEIRA, M. F. J. Análise do nível de divulgação dos ativos intangíveis e imobilizados das companhias do setor de construção e transporte da BM&FBovespa. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 16., 2015, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2015. CD-ROM.

DE SOUZA, M. M.; BORBA, J. A.; WUERGES, A. F. E.; LUNKES, R. J. Perda no valor recuperável de ativos: fatores explicativos do nível de evidenciação das empresas de capital aberto brasileiras. **Revista Universo Contábil**, v.11, n. 2, p. 06-24, 2015.

DOS REIS, L. G.; NOGUEIRA, D. R. Disclosure do ativo imobilizado: análise das práticas pelas empresas do novo mercado considerando o CPC 27. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 3, n. 4, p. 54-67, 2012.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; DE SOUZA, K. M. Normas contábeis de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado: impacto em empresas de bens indústrias gaúchas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 2, p. 69-89, 2012.

FERREIRA, M. A.; MARTINS, V. F. Disclosure de informações sobre o teste de *impairment* entre as companhias do setor elétrico brasileiro, listadas no novo mercado. **RAGC- Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, v. 3, n. 8, p. 82-93, 2015.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; DOS SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

KAVESKI, I. D. S.; CARPES, A.; KLANN, R. C. Determinantes do nível de conformidade das evidenciações relativas ao CPC 27 em empresas do novo mercado da BM&FBovespa. **Revista Catarinense de Ciência Contábil – CRCSC**, v. 14, n. 41, p. 33-45, 2015.

MACHADO, E. A.; DA CRUZ, A. P. C.; TAKAMATSU, R. T.; DE LIMA, G. A. S. F. Evidências de disclosure de valor recuperável de ativos em firmas listadas no mercado acionário brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 1, p. 86-103, 2013.

MARQUES, V. A.; CARVALHO, L. F.; LOUZADA, L. C.; DA SILVA, N. C. M.; AMARAL, H. F. Análise do nível de evidenciação da depreciação conforme o CPC 27 no período de 2007 á 2014. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 6, n. 2, p. 50-71, 2016.

MARQUES, K. C. M.; SILVA, M. H. O.; MORIBE, A. M.; DONÁ, A. L. Aproximação das contabilidades societária e gerencial: o caso da depreciação nas companhias abertas que atuam no Brasil. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 6, n. 10, p. 59-75, 2015.

MAZZIONI, S.; POLITELO, L.; MOREIRA, W. J.; KLANN, R. C. Fatores determinantes na evidenciação da redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*) em empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 11, n. 4, p. 276-291, 2014.

MENESES, A. F.; PONTE, V. M. R.; MAPURUNGA, P. V. R. Determinantes do nível de disclosure de ativos intangíveis em empresas brasileiras. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 10, n. 2, p. 142-153, 2013.

ONO, H. M.; RODRIGUES, J. M.; NIYAMA, J. K. Disclosure sobre *impairment*: uma análise comparativa das companhias abertas brasileiras em 2008. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis**, v. 15, n. 1, p. 67-87, 2010.

PONTE, V. M. R.; LUCA, M. M. M.; DE SOUSA, H. V.; CAVALCANTE, D. S. Práticas de divulgação no teste de redução ao valor recuperável de ativos pelas companhias abertas listadas na BM&FBovespa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 4, p. 113-144, 2011.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

REINA, D. R. M.; REINA, D. ; SILVA , S. F. Comparabilidade da informação contábil em empresas brasileiras após a adoção das normas internacionais de contabilidade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 77-94, 2014.

REIS, A. O.; ANJOS, D. A.; SEDIYAMA, G. A. S.; LÉLIS, D. L. M. Disclosure da contabilidade do valor do ativo imobilizado: análise no setor siderúrgico brasileiro. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 2, p. 37-52, 2013.

SILVA, H. J. T. C. A. T. C.; GANDOLFI, P. E.; GANDOLFI, M. R. C.; MARTINS, V. F. Ativo Imobilizado: um estudo exploratório. **Revista Científica Indexada Linkania Júnior**, v. 4, n. 1, p. 83-107, 2014.

TAVARES, M. F. N.; FILHO, J. F. R.; LOPES, J. E. G.; VASCONCELOS, M. T. C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Um estudo sobre o nível de conformidade dos setores classificados pela Bovespa com o CPC 01- Redução ao valor recuperável de ativos. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 1, p. 79-95, 2010.

TOIGO, L. A.; GOLLO, V.; CUNHA, P. R. Pronunciamentos contábeis brasileiros: evidências do julgamento dos acadêmicos concluintes do curso de ciências contábeis. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 2, p. 1-17, 2014.

ULIANO, A. L. P.; DONÁ, A. L.; GONÇALVES, M. N. Disclosure da perda por *impairment* aplicado ao ativo imobilizado: análise das companhias do IBrX-50. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 1, p. 01-18, 2014.

VIVIANI, S.; HALL, R. J.; BECK, F.; KLANN, R. C. Evidenciação do ativo imobilizado nas empresas do setor de bens industriais da BM&FBovespa. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 3, p. 21-34, 2014.

ZITTEI, M. V. M.; KLOEPPEL, N. R.; KLANN, R. C. Ativos Intangíveis: reconhecimento em empresas de utilidade pública listadas na BM&FBovespa. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 4, n. 7, p. 98-115, 2013.

INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NO DESEMPENHO DE COMPANHIAS ABERTAS FAMILIARES: ANÁLISE EM UM PERÍODO DE CRISE

Ana Ravena Silva Paiva

Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil
Universidade Estadual Vale do Acaraú
ana_ravenap@hotmail.com

Geovanne Dias de Moura

Doutor em Contabilidade e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
geomoura@terra.com.br

Ariberto Dalchiavon

Mestrando em Contabilidade e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
ariberto@unochapeco.edu.br

Evanilde Gollo Cordazzo

Mestranda em Contabilidade e Administração
Universidade Comunitária da Região de Chapecó
evanilde@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo objetivou analisar a influência da governança corporativa no desempenho de companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa no período 2008-2009, durante a crise financeira. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa em uma amostra composta por 174 companhias abertas familiares que possuíam dados disponíveis no período de 2008 a 2009. Os resultados evidenciaram que a governança corporativa influenciou apenas na variável de desempenho baseada em dados de mercado (Q de Tobin), indicando que o mercado de ações valoriza a adoção de melhores práticas de governança corporativa.

Palavras-chave: Governança corporativa; Desempenho; Crise financeira; Companhias abertas familiares.

1 INTRODUÇÃO

O ano de 2008 foi marcado pela intensificação de uma das maiores crises financeiras desde a presenciada em 1929. Os primeiros desdobramentos foram percebidos em 2007, nos Estados Unidos, com as elevadas perdas relacionadas ao financiamento de imóveis que desencadearam em falências e pedidos de concordata de diversos bancos e outras instituições financeiras em geral (MARANHO; FONSECA; FREGA, 2016).

Desde os atentados de 11 de setembro de 2001, as sucessivas quedas nas taxas de juros impulsionaram o aumento de crédito fácil, promovendo de certa forma, que o mercado imobiliário norte-americano atravessasse um período de valorização. Assim, em busca de melhores retornos, os bancos facilitaram as concessões de créditos, inclusive estendendo a pessoas com histórico desfavorável, que não detinham comprovação de renda e, em muitos casos, que possuíam ocorrências passadas de inadimplência, embutindo a esses empréstimos maior risco e maiores taxas de juros. Estes mutuários ficaram conhecidos como clientes *subprime* (LOPES et al., 2016).

Em razão das oscilações na economia, as taxas de juros das “hipotecas *subprime*”, que costumavam ser pós-fixadas, passaram a aumentar, conseqüentemente, causando inadimplência dos mutuários. Em função disso, os bancos enfrentaram problemas de caixa, por isso, passaram a comercializar as hipotecas de risco a diversas financeiras do mundo todo. Isso foi possível devido ao processo de securitização desses títulos. Com a inadimplência em massa, ocorreu o desaquecimento da maior economia do planeta resultando na quebra do sistema, gerando uma espécie de efeito cascata em que a crise foi repassada a todo o sistema financeiro (LOPES et al., 2016).

Praticamente todos os países do mundo foram afetados com a crise, principalmente aqueles da Zona do Euro que contraíram endividamentos de níveis elevados. Muitos ainda não conseguiram reestabelecer suas economias e, até os dias atuais, ainda enfrentam os resultados causados pelo impacto da crise financeira.

Não diferente dos demais países, o Brasil também foi afetado pela crise *subprime*. Esse período de estagnação econômica iniciou ainda em 2008, estendendo-se até o ano de 2009. De acordo com Torres, Ernani e Borça (2008), a crise *subprime* provocou uma queda na projeção de crescimento no ano de 2008, causado pela desaceleração da economia mundial. O PIB no decorrer dos anos vinha apresentando valores crescentes, excetuando-se ao ano de 2009 que, segundo o IBGE (2013), apresentou desempenho negativo de -0,2%. O resultado imediato foi a alta do dólar, o início da redução da liquidez e da disponibilidade de crédito e uma queda significativa no preço das *commodities* (MOREIRA; SOARES, 2010).

Diversos setores da economia, principalmente na indústria e comércio, foram atingidos pela crise, influenciando diretamente no desempenho das empresas. Diante deste cenário, os gestores precisam ficar atentos às mudanças e aptos às novas situações externas. Todavia, essa capacidade de adaptação exige o desenvolvimento de ações e decisões organizacionais, inclusive um padrão de gestão superior que seja capaz de gerar aprendizado, que coordene e gerencie os fluxos de recursos, de habilidades e que construa e alavanque competências (SANCHEZ; HEENE, 1996; MELO et al., 2013).

Nesse sentido, um conjunto de boas práticas de governança corporativa pode contribuir. Para o IBGC (2010), as boas práticas de Governança Corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da empresa para a sociedade, facilitar o acesso das empresas ao capital e contribuir para a longevidade das organizações. Portanto, depreende-se que as boas práticas de governança corporativa representam um instrumento que tende a alavancar o desempenho econômico e financeiro.

Nesse contexto, a questão de pesquisa que orienta este estudo é: qual a influência da governança corporativa no desempenho das empresas? Desta forma, tentando contribuir com o tema, o objetivo do estudo consiste em analisar a influência da governança corporativa no desempenho de companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa no período 2008-2009, durante a crise financeira.

Apesar da relevância do tema, o impacto da governança corporativa sobre o desempenho das empresas familiares não é homogêneo e foi pouco estudado (BROMILEY; NAVARRO; SOTILLE, 2008). Assim, o presente estudo se justifica dada a relevância de se realizar uma pesquisa empírica para se conhecer o efeito da governança no desempenho durante o período de crise (2008-2009) nestas empresas. Além disso, pretende-se contribuir para a ampliação de pesquisas acerca da relação governança corporativa e desempenho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico que servirá de sustentação para o desenvolvimento do estudo empírico. Inicia-se com uma contextualização sobre a crise financeira. Na sequência, discorre-se sobre a governança corporativa e o desempenho de

empresas. Por fim, apresentam-se estudos anteriores que relacionaram governança corporativa com desempenho.

2.1 Crise financeira no Brasil

Com a variedade de fatores, tanto macroeconômicos, quanto microeconômicos, não há consenso entre os economistas sobre um padrão de causas que levam a uma crise financeira. Embora, em muitos casos, seja desencadeada quando há um maior número de agentes pessimistas em relação aos demais. Segundo Moreira e Soares (2011), as crises, sejam financeiras ou não, surgem a partir da existência de uma bolha na economia, financiada de forma que gere um excesso de endividamento, que pode ser tanto do governo quanto das empresas (financeiras ou não) e das famílias.

Ao longo dos anos, muitas foram as dificuldades econômicas que o mundo viveu desde a famosa Grande Depressão de 1929, também conhecida como “O Crack de 29”. Neste período, nos Estados Unidos, a economia prosperava, porém, sobre bases fracas. Ressalta-se que “o *crack* da Bolsa de Valores foi resultado de uma década de desenvolvimento econômico, onde as curvas da oferta e da demanda se afastavam cada vez mais, tentando ser aproximadas por vultosos financiamentos ao consumo” (REZENDE, 2008, p. 208).

O agravante, nesse período, era que muitos capitais europeus estavam sendo destinados para a Bolsa de Nova York, o que era agravado por conta do balanço de pagamentos positivo dos EUA resultar em pouco dólar em circulação no mercado mundial (MARTINS; KRILOW, 2015). O meio agrícola também enfrentava dificuldades com as crises de superprodução que faziam os preços dos produtos primários reduzirem consideravelmente (REZENDE; 2008).

Em consequência disso, o impacto mundial do *crack* da Bolsa foi expressivo, pois, em 1929, os EUA representavam 45% da produção industrial mundial e 12% das importações mundiais. Além disso, o país sustentava, por meio de empréstimos e investimentos de capital, a recuperação europeia da Primeira Guerra Mundial. Diante da perspectiva de crise, os acionistas fizeram o possível para vender suas ações, o que provocou um acelerado declínio, gerando queda nos investimentos, na produção e no emprego (MARTINS; KRILOW, 2015).

Observando o cenário atual, destacam-se ainda outros momentos em que a economia se manteve debilitada, como: “a bolha da internet em 2000; os atentados terroristas nos EUA em 2001; os escândalos contábeis de empresa como Enron e WorldComm, em 2002, na Europa e nos EUA; a crise de 2001 na Argentina (...)”. Essas crises afetaram também a economia brasileira, durante suas ocorrências “(...) provocaram quedas no PIB brasileiro e na BM&Bovespa nesses períodos”. Nos anos de 2000, 2001 e 2002, as variações anuais nominais do Ibovespa foram negativas: respectivamente, 10,72%, 11,02% e 17% (PEIXOTO et al., 2014).

Mas, sem dúvidas, a crise de 2008 teve repercussão mundial pelas proporções tomadas, sendo considerada uma das mais graves desde a de 1929. De acordo com o relatório do Fundo Monetário Internacional (2008), *World Economic Outlook*, a crise econômica internacional foi a mais grave desde os anos de 1930, levando a economia mundial a um desaquecimento dramático.

Iniciada nos Estados Unidos em meados de 2007, a origem da crise econômica global de 2008 remete as elevadas perdas relacionadas ao financiamento de imóveis que desencadearam em falências e pedidos de concordata de vários bancos e financeiras. Autores como Azevedo e Souza (2011), destacam que, logo após o período pós-atentado ocorreram sucessivas quedas nas taxas de juros que impulsionaram o aumento de crédito fácil, contribuindo para que o mercado imobiliário norte-americano atravessasse um período de valorização.

A partir de então, os bancos facilitaram as concessões de créditos. Com a recuperação da economia e a saída da recessão, o *Federal Reserve* resolveu aumentar a taxa de juros,

passando ainda no ano de 2004 de 1% para 5,35% (PINHEIRO, 2009). Em consequência disso, os mutuários não conseguiam cumprir com o pagamento das parcelas das dívidas, o que ocasionou inadimplência em massa, dando origem ao desaquecimento da maior economia do planeta, que resultou na quebra do sistema e gerou uma espécie de efeito cascata em que a crise foi repassada a todo o sistema financeiro.

O Brasil também foi afetado pela crise *subprime*. Os efeitos da crise na economia brasileira foram mais intensos a partir de setembro de 2008, quando o anúncio da falência do banco de investimento norte-americano *Lehman Brothers* provocou pânico no mercado financeiro internacional e valorização da moeda norte-americana (MARANHO; FONSECA; FREGA, 2016). De acordo com Torres, Ernani e Borça (2008), a crise *subprime* provocou uma queda na projeção de crescimento no ano de 2008, causado pela desaceleração da economia mundial. O resultado imediato foi a alta do dólar, o início da redução da liquidez e da disponibilidade de crédito e uma queda significativa no preço das *commodities* (MOREIRA; SOARES, 2010).

Diversos setores da economia, principalmente na indústria e comércio, foram atingidos pela crise, influenciando diretamente no desempenho das empresas. Com a desaceleração da economia, as indústrias de comércio externo foram as mais prejudicadas com a crise, obtendo queda de aproximadamente 16% na exportação com o decréscimo da demanda do exterior no período (LOPES et al., 2016). Esse período de estagnação econômica perdurou pela maior parte até o ano de 2009.

2.2 Governança corporativa e desempenho

Existem inúmeras definições para governança corporativa. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2002, p. 1) define como “um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma empresa ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”.

A governança é entendida, pelo Banco Mundial, como “a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais do país, com vistas ao desenvolvimento” (WORLD BANK, 1992, p. 1). Já o autor Costa (2008) explica que a governança corporativa pode ser entendida como o conjunto de atributos de incentivo e controle, internos e externos, para a minimização dos custos decorrentes do problema de agência dos gestores.

Shleifer e Vishny (1997) definem governança corporativa como o conjunto de mecanismos pelos quais os fornecedores de recursos garantem que obterão para si o retorno sobre seu investimento. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009, p. 19) define governança corporativa como um “sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”.

Neste aspecto, depreende-se que os atributos da governança corporativa estão correlacionados ao bom desempenho das empresas, visto que induz aos gestores a tomarem decisões voltadas ao intuito de maximizar o valor da empresa e equilibrar interesses das partes conflitantes. Então, tendo como base o conceito de governança corporativa, é possível traçar como um dos objetivos de maior relevância a predisposição de proteger o valor da empresa com políticas de controle e *disclosure* da informação.

O IBGC assegura esse entendimento ao dizer que as boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da empresa para a sociedade, facilitar o acesso das empresas ao capital e contribuir para a longevidade das organizações (IBGC, 2009).

Em consonância a essas percepções o autor Monforte (2014, p. 16) salienta a importância da governança ao enfatizar que:

Um bom sistema de governança ajuda a fortalecer as empresas, reforça competências para enfrentar novos níveis de complexidade, amplia as bases estratégicas da criação de valor, é fator de harmonização de interesses e, ao contribuir para que os resultados corporativos se tornem menos voláteis, aumenta a confiança dos investidores, fortalece o mercado de capitais e é fator coadjuvante do crescimento econômico.

Em linhas gerais, empresas que adotam melhores práticas de governança dispõem de prerrogativas no ambiente empresarial, sendo capaz de produzir retorno financeiro aos mesmos, sem falar da boa imagem e da confiança que repassam aos investidores.

O IBGC através do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa aponta recomendações de boas práticas com o intuito de contribuir para a evolução da governança das empresas e demais organizações atuantes no país. Para o IBGC (2009, p. 13), “a origem das boas práticas de Governança está nos seus quatro princípios básicos: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa”. Ou seja, as práticas convertem os quatro princípios básicos em recomendações objetivas, igualando os interesses com o fim de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua durabilidade.

Andrade e Rossetti (2007, p. 145), afirmam que “os princípios são a base ética da governança”. Segundo a BM&FBovespa, a premissa básica do novo mercado e dos níveis diferenciados de governança corporativa é de que boas práticas de governança têm valor para os investidores, pois os direitos concedidos aos acionistas e a qualidade das informações prestadas reduzem as incertezas no processo de avaliação e, conseqüentemente, o risco.

Por outra vertente, é possível associar que a adoção e a prática aos princípios da boa governança, tais como a transparência, equidade e responsabilidade em face dos fundadores, sócios e herdeiros da empresa, ajudam a evitar possíveis conflitos desagradáveis que, tipicamente ao longo do tempo, podem acontecer em empresas familiares. Segundo (ARAÚJO et al., 2013), a governança corporativa pode evitar ou minimizar muitos dos conflitos típicos de empresas familiares.

A adoção de boas práticas de governança, em empresas familiares, possibilita vantagens como, por exemplo, a redução de riscos do processo de sucessão; o controle e geração dos negócios familiares através de um conselho de administração assegurando aos fundadores o direito de se afastar, paulatinamente, das operações, sem comprometer o desempenho e a continuidade da empresa; o treinamento para os sucessores através de suas participações no Conselho, proporcionando mais chances de estabilidade da empresa e dos negócios, não dependendo eminentemente da pessoa do fundador para isso (DELOITTE, 2008).

Contudo, para que a governança corporativa seja efetiva, faz-se necessário que suas dimensões mais relevantes sejam identificadas e utilizadas em alinhamento ao contexto em foco. As melhorias advindas com a implementação da governança corporativa dependem, em grande medida, do grau em que as práticas de gestão da empresa alinham-se as práticas de governança (ARAÚJO et al., 2013).

Neste sentido, Silveira et al. (2003), Carvalhal da Silva (2004), Thomsen (2005), Okimura et al. (2007) e Lee e Lin (2010) mostram relação positiva entre aspectos relacionados a boas práticas de governança corporativa e valor das empresas. Sendo assim, fica possível induzir que as boas práticas de governança corporativa representam um instrumento que tende a alavancar o desempenho econômico e financeiro, por meio de atitudes voltadas a maximizar o valor da empresa.

2.3 Estudos anteriores que analisaram a relação entre governança corporativa e desempenho

A seguir, estão descritos alguns estudos similares que, também, analisaram a relação entre governança corporativa e desempenho das empresas. Inicia-se pela pesquisa de Black (2001) que utilizou um índice denominado de Índice de Governança Corporativa (IGC) para nomear a medição dos determinantes de governança. Este estudo utilizou rankings de governança de 21 empresas russas, desenvolvidos por um banco de investimentos. Os resultados apontaram que, ao melhorar a governança, o valor de mercado das ações tende a melhorar também.

Bozec e Bozec (2012) apresentaram uma revisão dos estudos internacionais que investigaram a relação entre índices de governança e desempenho. Segundo eles, uma relação significativa e positiva é encontrada na maioria das classificações de governança e desempenho na Europa e nas economias emergentes. No entanto, os estudos conduzidos nos Estados Unidos e no Canadá geraram resultados mistos. Os autores também discutem importantes deficiências metodológicas, relacionadas principalmente à medição, à substituição entre mecanismos de governança e à endogeneidade.

Peni e Vähämaa (2012) pesquisaram os efeitos da governança sobre o desempenho de bancos norte-americanos durante a crise financeira de 2008, associando os bancos com mecanismos de governança de maior qualidade a uma maior lucratividade em 2008. Contudo, os resultados também indicaram que os mesmos mecanismos podem ter produzido efeitos negativos sobre as avaliações de mercado de ações de bancos em meio à crise.

Ezzine e Olivero (2013) verificaram que mecanismos de governança eficazes melhoravam a capacidade das empresas de se recuperarem de uma crise do mercado de ações. Em contrapartida a pesquisa de Stiglbauer, Fisher e Velte (2012) sinalizou que a crise financeira levou a uma perda de confiança na qualidade da governança.

Vilhena e Camargos (2015) verificaram se a adesão voluntária a padrões mais elevados de governança corporativa (ações negociadas nos níveis diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa) por parte de companhias brasileiras resultava na criação de valor e em desempenho econômico-financeiro superior, comparativamente às companhias com ações listadas no mercado tradicional. A análise ocorreu em 66 companhias listadas na BM&FBovespa, das quais 25 eram do mercado tradicional (grupo de referência), 25 estavam listadas em algum nível de governança diferenciada antes de 2005 e 16 que migraram durante o período analisado. Foram analisados dados trimestrais de 2005 a 2011. Os resultados evidenciaram que as empresas que adotaram práticas diferenciadas de governança corporativa eram mais suscetíveis de criar valor para os acionistas do que as do mercado tradicional, mas apresentavam desempenho econômico-financeiro pior (*EBIT* e lucro líquido).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo proposto realizou-se pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa. A população é composta pelo conjunto de companhias abertas familiares listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa), sendo que aquelas que exerciam atividades financeiras, as que não tinham informações necessárias para todas as variáveis utilizadas e, ainda, aquelas que apresentaram dados numéricos com 4 desvios-padrão em relação à média (*outlier*) foram excluídas da amostra.

Para identificar as companhias familiares, utilizou-se neste estudo a metodologia de Porta, Lopez de Silanes e Shleifer (1999), que rastreou a cadeia de propriedade até identificar o último acionista controlador. Consideraram como último acionista controlador aquele que, de forma direta ou indireta, possuía o controle da empresa da amostra pesquisada. Foi considerada como familiar qualquer empresa em que uma família ou um indivíduo era o proprietário final

(em termos de direitos de voto), com participação mínima de 10%. Após estes procedimentos, a amostra de pesquisa analisada foi composta por 174 companhias abertas familiares.

O período de análise da pesquisa refere-se aos anos de 2008 e 2009, definido como período de crise. No Brasil, diversos pesquisadores, tais como Silva, Cardoso e Toledo Filho (2010); Macêdo, Dal Vesco e Toledo Filho (2012); Macohon, Vicenti e Hein (2014) e Ribeiro et al. (2014) também definiram em suas pesquisas o período de 2008 a 2009 como um período de crise. A crise na economia brasileira eclodiu no início de 2008, a partir da crise do mercado imobiliário norte-americano.

Para análise do desempenho, utilizaram-se duas medidas: uma baseada na contabilidade, o índice de retorno sobre os ativos (ROA), e outra medida baseada no mercado, o Q de Tobin. A principal justificativa para o uso das duas medidas decorre do fato de que medidas de desempenho com base apenas em dados contábeis podem ser influenciadas por idiosincrasias de métodos contábeis específicos e por potenciais gerenciamentos de resultados das empresas (JIANG; PENG, 2011; CAI; LUO; WAN, 2012; MOURA, 2014). De modo contrário, em virtude de assimetrias de informação existentes no mercado de capitais, as medidas baseadas apenas no mercado podem não refletir o verdadeiro desempenho (PENG, 2004; LIN; SWANSON, 2008; CAI; LUO; WAN, 2012; MOURA, 2014).

Sendo assim, em razão das vantagens e desvantagens das duas medidas, nesta pesquisa foi utilizado uma medida baseada em dados contábeis (ROA) e outra medida baseada em dados de mercado (Q de Tobin) como *proxy* para análise de desempenho, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Variáveis de desempenho

Variáveis	Métricas	Autores de base
ROA	ROA =	Anderson e Reeb (2003a), Barontini e Caprio (2006), Villalonga e Amit (2006), Miller et al. (2007), Andres (2008), Cai, Luo e Wan (2012)
	$\frac{\text{Lajir}}{\text{Ativo Total}}$	
Q de Tobin	Q de Tobin =	
	$\frac{\text{Valor de mercado dos ativos}}{\text{Custo de reposição dos Ativos}}$	

Fonte: elaboração própria.

As variáveis de desempenho “ROA” e “Q de Tobin” descritas no Quadro 1 foram coletadas no banco de dados Economática.

Como *proxy* para governança corporativa utilizou-se o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. O IGCX é um índice que segundo a BM&FBovespa (2016) “[...] tem por objetivo medir o desempenho de uma carteira teórica composta por ações de empresas que apresentem bons níveis de governança corporativa. Tais empresas devem ser negociadas no Novo Mercado ou estar classificadas nos Níveis 1 ou 2 da BM&FBovespa”. Então, criou-se uma variável categórica que recebeu valor “1” quando a empresa da amostra estava listada no IGCX e “0” caso contrário.

Em seguida, foram coletados os dados das variáveis de controle, que também são fatores apontados na literatura como capazes de influenciar no desempenho, conforme Quadro 2:

Quadro 2 - Variáveis de controle da pesquisa do período 2008-2009

Variáveis de controle	Descrição	Fonte de dados	Autores
	Como calcular		
Tamanho	Logaritmo neperiano do Ativo Total	Banco de dados Economática	Barontini e Caprio (2006); King e Santor (2008); Block, Jaskiewicz e Miller (2011); Audretsch, Hülsbeck e Lehmann (2013)
Idade	Idade da empresa, medida pelo número de anos decorridos desde a data de fundação constante no registro da CVM	Formulário de Referência: Dados cadastrais - Dados gerais	Villalonga e Amit (2006); King e Santor (2008); Block, Jaskiewicz e Miller (2011); Audretsch, Hülsbeck e Lehmann (2013)
Crescim	Taxa de crescimento dos ativos	Banco de dados Economática	Barontini e Caprio (2006); Villalonga e Amit (2006); Pukthuanthong, Walker e Thiengtham (2012)
Dualidade	Diretor presidente e presidente do conselho de administração: São a mesma pessoa = 1 Pessoas diferentes = 0	Formulários de Referência: Seção 12.6/8 - Composição e experiência profissional da administração e do Conselho Fiscal	Villalonga e Amit (2006); Block, Jaskiewicz e Miller (2011); González et al. (2012)

Fonte: elaborado pelos autores.

Observa-se no Quadro 2 que os dados foram coletados no banco de dados Economática e nos Formulários de Referência das empresas e, assim como as demais variáveis, referem-se ao período 2008-2009.

Após a coleta dos dados, realizou-se a análise. Inicialmente, ocorreu uma análise descritiva das variáveis de desempenho. Em seguida, realizou-se o Teste-t de Student para comparar as médias do desempenho das companhias listadas no IGCX com as médias das não listadas no IGCX, para verificar se havia diferença no desempenho. Segundo Spiegel (1993), o Teste-t de Student é um teste de comparação de médias que permite verificar se as diferenças existentes entre as amostras são estaticamente significativas e recomendado para casos superiores a 30 observações.

Antes da aplicação deste teste, foram observados os pressupostos do Teste-t de Student descritos por Spiegel (1993) que exige: normalidade dos dados, verificada por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov; e homogeneidade de variâncias, verificada por meio do teste de Levene.

Após, a análise de regressão linear múltipla foi realizada para verificar a influência da governança corporativa, bem como das demais variáveis de controle, no desempenho das companhias. Destaca-se que foram observados os pressupostos de normalidade, por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov; multicolinearidade, por meio do fator de inflação de variância – VIF e Tolerance; homocedasticidade, por meio do teste de Pesarán-Pesarán; e ausência de autocorrelação serial, por meio do teste de Durbin-Watson.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente apresentam-se as análises univariadas, decorrentes das estatísticas descritivas e do Teste-t de Student, que permitiram comparar o desempenho entre as companhias familiares listadas e não listadas no IGCX. Em seguida, apresenta-se a análise multivariada, proveniente da regressão linear que possibilitou verificar o poder preditivo da governança corporativa no desempenho.

Na Tabela 1, apresentam-se as estatísticas descritivas das variáveis de desempenho das empresas listadas e não listadas no IGCX.

Tabela 1 – Desempenho das companhias familiares listadas e não listadas no IGCX no período 2008-2009

Desempenho	Nº Empresas	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Listadas no IGCX					
Q de Tobin	90	0,45	6,35	1,59	1,01
ROA	90	0,10	38,90	7,57	6,20
Não listadas no IGCX					
Q de Tobin	258	0,01	6,02	1,19	0,74
ROA	258	0,01	66,70	8,77	11,30
Amostra total					
Q de Tobin	348	0,01	6,35	1,29	0,83
ROA	348	0,01	66,70	8,46	10,24

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 1, em relação ao Q de Tobin, que o grupo de empresas listadas no IGCX destacou-se com maior média (1,59), ou seja, as empresas familiares que possuem melhores práticas de governança corporativa, de forma geral, apresentaram desempenho superior ao das empresas de práticas inferiores que apresentaram Q de Tobin médio correspondente a 1,19.

O indicador mínimo entre o grupo de empresas listadas no IGCX foi de 0,45 e o indicador máximo foi equivalente a 6,35. Entre as companhias não listadas no IGCX, o indicador mínimo foi de 0,01 e o indicador máximo, nesse grupo, foi de 6,02. O desvio padrão do grupo de empresas listadas no IGCX (1,01) foi superior ao grupo de empresas não listadas no IGCX (0,74), evidenciando que existe menor homogeneidade no desempenho do primeiro grupo.

No tocante ao ROA, verifica-se, ainda na Tabela 1, que o grupo de empresas familiares listadas no IGCX, apresentou média de 7,57, inferior ao do grupo de empresas familiares não listadas no IGCX, que apresentaram indicador médio correspondente a 8,77.

Quanto aos valores mínimo e máximo, o grupo de empresas familiares listadas no IGCX apresentou, respectivamente, os valores de 0,10 e 38,90. Já o grupo de empresas familiares não listadas no IGCX possuía valor mínimo de 0,01, o que representa valor inferior comparado ao destacado no grupo de empresas listadas no IGCX. Inversamente a este caso, já o valor máximo do grupo de empresas não listadas no IGCX expressa o valor de 66,70, exprimindo valor superior ao encontrado no indicador máximo do grupo de empresas listadas no IGCX.

O desvio padrão do grupo de empresas listadas no IGCX (6,20) foi inferior ao grupo de empresas não listadas no IGCX (11,30), demonstrando que no segundo grupo existe menor homogeneidade.

Para confirmar se as diferenças no desempenho, entre o grupo de empresas listadas e não listadas no IGCX, são estatisticamente significativas, calculou-se o Teste-t. Os resultados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 – Teste de médias para o desempenho das companhias familiares listadas e não listadas no IGCX

Desempenho	Listadas no IGCX		Não listadas no IGCX		Teste de Levene		Teste-t	
	Nº	Média	Nº	Média	F	Sig	t	Sig
Q de Tobin	90	1,59	258	1,19	6,15	0,01	3,30	0,00
ROA	90	7,57	258	8,77	6,62	0,01	-1,25	0,21

Fonte: Dados da pesquisa.

O teste de Levene, cujos resultados estão expostos na Tabela 2, demonstra que as variâncias populacionais dos grupos são diferentes para as variáveis Q de Tobin e ROA, pois os indicadores F 6,15 e 6,62 são estatisticamente significantes (0,01). Diante disso, ressalta-se que para as duas variáveis foram utilizados os valores do Teste-t *de Equal variances not*

assumed, conforme sugerem Hair Jr. et al. (2005) para estes casos.

De forma geral, os resultados evidenciam que há diferença estatisticamente significativa apenas em relação ao Q de Tobin dos dois grupos analisados. Ou seja, é possível afirmar que a média de 1,59 do Q de Tobin no grupo de empresas listadas no IGCX é superior a média de 1,19 do grupo de empresas não listadas. Por outro lado, não se pode afirmar estatisticamente que a média (8,77) do ROA do grupo de empresas não listadas no IGCX é superior.

Complementando a análise, apresentam-se, na Tabela 3, os coeficientes da regressão, que possibilita analisar o poder preditivo da variável governança (independentes) sobre o desempenho (dependente).

Tabela 3 – Coeficientes da equação da influência da governança corporativa no desempenho das companhias familiares

Variáveis	Modelo – Q de Tobin Coeficientes (estatística-t)	Modelo – ROA Coeficientes (estatística-t)
(Constante)	2,12* (6,24)	25,58* (6,05)
Governança	0,54* (5,01)	0,19 (0,14)
LogTam	0,17* (2,96)	2,64* (3,72)
IdadeCia	0,02 (0,12)	0,03 (1,67)
Crescim	-0,01 (-1,38)	-0,06 (-1,23)
Dual_CEO_CA	-0,03 (-1,49)	-0,03 (-1,23)
R ² Ajustado	0,66	0,40
F-ANOVA	5,93*	3,83*
Durbin Watson	1,89	1,86
Pesarán-Pesarán	1,49	1,55
VIF/Tolerance	<10	<10

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 3 que o R² ajustado dos modelos foram de 6,6% e 4%. Entretanto, estes percentuais são similares aos registrados em outras pesquisas equivalentes, tais como de Anderson e Reeb (2003), Villalonga e Amit (2006), Andres (2008) Cai, Luo e Wan (2012). Além disso, o teste F-ANOVA foi significativo, ou seja, o conjunto de variáveis independentes exerce influência sobre a variável dependente.

Observa-se também que os resultados da estatística de Durbin-Watson demonstram que não há problemas de autocorrelação dos resíduos, já que os valores foram de 1,89 e 1,86. O teste de comportamento dos resíduos (Pesarán-Pesarán) demonstra que o pressuposto da homocedasticidade não foi violado. E, o fator VIF e o Tolerance apresentaram valores inferiores a 10. Portanto, não houve problema de multicolinearidade entre as variáveis independentes do modelo.

Em relação aos coeficientes da equação, verifica-se na Tabela 3 que a variável governança apresentou coeficiente positivo (0,54) e estatisticamente significativo (0,01) apenas no modelo relacionado à medida baseada em dados de mercado (Q de Tobin), similar ao estudo de Vilhena e Camargos (2015), indicando que o mercado valoriza a adoção de melhores práticas de governança corporativa.

Dentre as quatro variáveis de controle, apenas uma revelou-se estatisticamente significativa e em ambos os modelos. Trata-se da variável “LogTam” que apresentou

coeficientes positivos correspondentes a 0,17 e 2,64, indicando que empresas maiores tendem a possuir recursos superiores e que podem contribuir para um melhor desempenho.

As variáveis “IdadeCia”, “Crescim” e “Dual_CEO_CA” não apresentaram coeficientes estatisticamente significantes. Deste modo, depreende-se que o tempo de atuação das empresas no mercado, a taxa de crescimento e o fato de haver distinção na ocupação do cargo de diretor presidente e presidente do conselho de administração não influenciam no desempenho das companhias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar a influência da governança corporativa no desempenho de companhias abertas familiares listadas na BM&FBovespa no período de 2008-2009, durante a crise financeira. Para operacionalizar o estudo, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa em uma amostra composta por 174 companhias abertas familiares que possuíam dados disponíveis no período de 2008 a 2009.

Quanto ao desempenho, os resultados evidenciaram que havia diferença estatisticamente significativa, entre o grupo de companhias listadas e não listadas no IGCX, apenas em relação ao Q de Tobin. Para o coeficiente ROA, os resultados do teste de médias não revelaram diferenças nos indicadores médios entre os dois grupos.

Em seguida, realizou-se a análise multivariada, proveniente da regressão linear que possibilitou verificar o poder preditivo da governança corporativa no desempenho. Os resultados permitiram verificar que a governança corporativa influenciou apenas na variável de desempenho baseada em dados de mercado (Q de Tobin).

Este resultado foi similar ao encontrado por Vilhena e Camargos (2015) e permite concluir que o mercado de ações valoriza a adoção de melhores práticas de governança corporativa. Também coaduna com o comentário de Catapan e Colauto (2014) de que empresas que possuem melhores práticas de governança tornam-se mais transparentes maximizam seu valor de mercado e melhoram seu desempenho.

Em razão de uma tentativa, por parte das empresas, de sofrerem menos os efeitos da crise, estes períodos podem ser marcados pelo enxugamento dos ativos, o que reflete no coeficiente de desempenho contábil ROA. Algumas pesquisas, que buscaram analisar o desempenho em períodos de crise por meio da variável ROA, obtiveram resultados semelhantes, como o de Maranhão, Fonseca e Frega (2016).

Este artigo não teve a intenção de esgotar o tema discutido. Neste sentido, recomenda-se para desenvolvimento de estudos futuros a adoção de segmentos específicos da economia como base de avaliação de desempenho e comparação em detrimento de outros; bem como maior diversificação dos coeficientes que formaram o constructo de governança corporativa e do desempenho das companhias.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, R. C.; REEB, David M. Founding-family ownership and firm performance: evidence from the S&P 500. **The Journal of Finance**, v. 58, n. 3, p. 1301-1328, 2003.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 3. ed. atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2007. 584 p.

ANDRES, C. Large shareholders and firm performance: An empirical examination of founding-family ownership, **Journal of Corporate Finance**, v. 14, p. 431-45, 2008.

ARAÚJO, C. E. B.; CABRAL, A. C. de A.; SANTOS, S. M. dos; PESSOA, M. N. M.; ROLDAN, V. P. S. Grau de adesão de empresas familiares às boas práticas de governança corporativa: proposição e teste de um instrumento-diagnóstico. **Revista Alcance - Eletrônica**, Vol. 20 - n. 01 - p. 117-138 - jan./mar. 2013

AUDRETSCH, D. B.; HÜLSBECK, M.; LEHMANN, E. E. Families as active monitors of firm performance. **Journal of Family Business Strategy**, v. 4, n. 2, p. 118-130, 2013.

AZEVEDO, L. A.; SOUZA, D. A. **Do Crash ao Subprime: Uma análise da concessão de crédito no Brasil**. V ENCONTRO DE ECONOMIA CATARINENSE - FINANÇAS E ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO. Florianópolis, 2011.

BARONTINI, R.; CAPRIO, L. The effect of family control on firm value and performance: Evidence from continental Europe. **European Financial Management**, v. 12, n. 5, p. 689-723, 2006.

BLACK, B. (2001). The corporate governance behavior and market value of Russian firms. **Emerging Markets Review**, 2, 89-108.

BLOCK, J. H.; JASKIEWICZ, P.; MILLER, D. Ownership versus management effects on performance in family and founder companies: A Bayesian reconciliation. **Journal of Family Business Strategy**, v. 2, n. 4, p. 232-245, 2011.

BOZEC, R.; BOZEC, Y. The use of governance indexes in the governance-performance relationship literature: international evidence. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 29, n. 1, p. 79-98, 2012.

BROMILEY, P., NAVARRO P.; SOTTILE, P. Strategic business cycle management and organizational performance: a great unexplored research stream. **Strategic Organization**, v. 6, p. 207- 219, 2008.

CAI, D.; LUO, J.; WAN, D. Family CEOs: Do they benefit firm performance in China? **Asia Pacific Journal Management**, v. 29, p. 923-947, 2012.

CATAPAN, A.; COLAUTO, R. D. Governança corporativa: uma análise de sua relação com o desempenho econômico-financeiro de empresas cotadas no Brasil nos anos de 2010-2012. **Contaduría y Administración**, v.59, v.3, p. 137-164, 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2016.

COSTA, G. S. (2008). **A Influência da governança corporativa no desempenho econômico em empresas de capital aberto no Brasil**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresas da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, Brasil.

EXAME. DELOITTE. **As pequenas e médias empresas que mais crescem no Brasil: Uma pesquisa sobre as rotas e estratégias que levam à expansão dos negócios**. 2008. Disponível

em: <<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/PesqExame2008.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2016.

EZZINE, H.; OLIVERO, B. Evolution of corporate governance during the recent financial crises. **The International Journal of Business and Finance Research**, v. 7, n. 1, p. 85-100, 2013.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **World Economic Outlook: a survey by the staff of the International Monetary Fund**. Washington: International Monetary Fund, 2008.

GONZÁLEZ, M.; GUZMÁN, A.; POMBO, C.; TRUJILLO, M.-A. Family firms and financial performance: The cost of growing. **Emerging Markets Review**, v. 13, n. 4, p. 626-649, 2012.

HAIR JÚNIOR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Indicadores**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 28 nov. 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). (2016, Dezembro). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em 05 dez. 2016.

_____. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 4ed. São Paulo: IBGC, 2009. 73 p.

JIANG, Y.; PENG, M. W. Are family ownership and control in large firms good, bad, or irrelevant?. **Asia Pacific Journal of Management**, v. 28, n. 1, p. 15-39, 2011a.

KING, M. R.; SANTOR, E. Family values: Ownership structure, performance and capital structure of Canadian firms. **Journal of Banking & Finance**, v. 32, n. 11, p. 2423-2432, 2008.

LEE, S. C.; LIN, C. T An accounting-based valuation approach to valuing corporate governance in Taiwan. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, v. 6, p. 47-60, 2010.

LIN, A. Y.; SWANSON, P. E. The effect of China's reform policies on stock market information transmission. **Quarterly Journal of Finance and Accounting**, v. 47, n. 3, p. 49-76, 2008.

LOPES, P. F.; COSTA, D. F.; CARVALHO, F. M.; CASTRO JÚNIOR, L. G. Desempenho Econômico e Financeiro das Empresas Brasileiras de Capital Aberto: um Estudo das Crises de 2008 e 2012. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 1, p. 105-121, 2016.

MACÊDO, F. F. R. R.; DAL VESCO, D. G.; TOLEDO FILHO, J. R. Efeitos da crise subprime na arrecadação, liquidez e endividamento dos municípios da Região Sul do Brasil. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 9, n. 4, p. 329-339, 2012.

MACOHON, E.; VICENTI, T.; HEIN, N. Análise dos índices de desempenho das instituições financeiras brasileiras antes, durante e após a crise subprime. **Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)**, v. 12, n. 4, p. 10-28, 2014.

MARANHO, F. S.; FONSECA, M. W.; FREGA, J. R. Governança Corporativa e Desempenho das Empresas Diante da Crise Econômica Global de 2008: uma Análise de Dados em Painel. **Revista de Administração da UFSM**, v. 9, n. 2, p. 293-311, 2016.

MARTINS, L. C. dos P.; KRILOW, L. S. W. **A Crise de 1929 e seus reflexos no Brasil: a repercussão do crack na Bolsa de Nova York na imprensa brasileira.**

MILLER, Danny; LE BRETON-MILLER, Isabelle; LESTER, Richard H.; CANNELLA Jr., Albert. A. Are family firms really superior performers? **Journal of Corporate Finance**, v. 13, p. 829-858, 2007.

MONFORTE, J. G. Introdução. In: ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança Corporativa**. São Paulo: Atlas, 2004.

MOREIRA, T. B. S.; SOARES, F. A. R. Política fiscal e a crise econômica internacional. **Finanças públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional**, 2010.

OKIMURA, R. T.; SILVEIRA, A. D. M.; ROCHA, K. C. Estrutura de propriedade e desempenho corporativo no Brasil. **RAC-e**, v. 1, n. 1, p. 119-135, 2007.

PEIXOTO, F. M.; AMARAL, H. F.; CORREIA, L. F.; NEVES, J. C. C. das. Governança corporativa e crises: mecanismos importantes durante ciclos econômicos distintos. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 39, p. 119-133, 2014.

PENG, M. W.; JIANG, Y. Institutions behind family ownership and control in large firms. **Journal of Management Studies**, v. 47, n. 2, p. 253-273, 2010.

PENI, E.; VÄHÄMAA, S. Did good corporate governance improve bank performance during the financial crisis? **Journal of Financial Services Research**, v. 41, n. 1, p. 19-35, 2012.

PINHEIRO, J. **Mercado de capitais: Fundamentos e técnicas**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTA, R., LOPEZ-DE-SILANES, F. e SHLEIFER, A. (1999). Corporate ownership around the world. **The Journal of Finance** 54 (2): 471-517.

PUKTHUANHONG, K.; WALKER, T.; THIENGTHAM, D. N. Does Family Ownership Create or Destroy Value: Evidence from Canada. **International Journal of Managerial Finance**, v. 9, n. 1, p. 2-2, 2012.

REZENDE FILHO, C. de B. **História econômica geral**. 9º ed. São Paulo: Contexto, 2008.

RIBEIRO, F.; BARBOSA, J. S.; FONSECA, M. W.; FREGA, J. R. Impactos da crise financeira de 2008: um estudo sobre as variações do coeficiente beta no mercado de capitais brasileiro. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v. 12, n. 1, p. 27-41, 2014.

SANCHEZ, R.; HEENE, A. **A systems view of the firm in competence-based competition.** In: SANCHEZ, R.; HEENE, A.; THOMAS, H. (Eds.). *Dynamics of Competence-Based Competition: Theory and Practice in the New Strategic Management.* Oxford: Elsevier Pergamon, 1996.

SILVA, J. O.; CARDOSO, R. S.; TOLEDO FILHO, J. R. Impacto da crise do subprime no endividamento das maiores empresas brasileiras. **Pensar contábil**, v. 12, n. 47, 2010.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. (1997). A survey of corporate governance. **Journal of Finance**, 52(2), 737-783.

SILVA, A. L. C. Governança corporativa, valor, alavancagem e políticas de dividendos das empresas brasileiras. **Revista de Administração da USP**, v. 39, n. 4, p. 348-361, 2004.

SILVEIRA, A. D. M. et al. Efeito dos acionistas controladores no valor das companhias abertas brasileiras. **Revista de Administração da USP**, v. 39, n. 4, p. 362-372, 2004.

SPIEGEL, Murray R. **Estatística**. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

STIGLBAUER, Markus; FISCHER, Thomas M.; VELTE, Patrick. Financial crisis and corporate governance in the financial sector: Regulatory changes and financial assistance in Germany and Europe. **International Journal of Disclosure and Governance**, v. 9, n. 4, p. 331-347, 2012.

THOMSEN, S. Corporate governance as a determinant of corporate values. **Corporate Governance: The international journal of business in society**, v. 5, n. 4, p. 10-27, 2005.

TORRES, F.; ERNANI, T.; BORÇA, G. R. Analisando a crise do subprime. **Revista do BNDES**, n. 30, p. 129-160, 2008.

VILLALONGA, B.; AMIT, R. How do family ownership, control and management affect firm value? **Journal of Financial Economics**, v. 80, p. 385-417, 2006.

WORLD BANK. **Governance and development.** Washington: Oxford University, 1992. 42 p., 1992.

NÍVEL DE COMPARABILIDADE DOS ATIVOS INTANGÍVEIS DAS COMPANHIAS BRASILEIRAS DO SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA LISTADAS NA BM&FBOVESPA

Ana Karoline Ventura

Graduanda em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
anakventura@gmail.com

Suliani Rover

Doutora em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
sulianirover@gmail.com

RESUMO

Uma das vantagens da adoção das normas internacionais de contabilidade é a possibilidade de fazer comparações entre diversas empresas. Com isso, o objetivo do estudo consiste em verificar o nível de comparabilidade dos ativos intangíveis das empresas do setor elétrico que estão listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBovespa). Para tanto, foram analisados critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos intangíveis divulgados no balanço patrimonial e nas notas explicativas. Para fins de análises, as empresas foram divididas conforme suas atividades principais: geração; transmissão; distribuição e geração; e transmissão e distribuição. A pesquisa foi realizada com uma amostra de 43 empresas no período de 2013 a 2016. Quanto aos itens analisados nos documentos, investigou-se um item de reconhecimento, três de mensuração e cinco itens principais de evidenciação. Para as análises foram utilizados estatísticas descritivas e, com o intuito de verificar a comparabilidade, o índice de *Herfindahl* (H). Constatou-se discrepância de valores entre os ativos intangíveis e observou-se que todas as empresas do estudo que registram intangíveis possuem concessão. Os resultados do índice H referentes à comparabilidade dos métodos de avaliação de ativos intangíveis nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016 foram de 0,518, 0,483, 0,492 e 0,492, respectivamente. Quanto às realizações dos testes de recuperabilidade foram obtidos para o mesmo período os seguintes índices H: 0,646, 0,523, 0,516 e 0,508. Assim, conclui-se que as empresas analisadas apresentaram índices que indicam comparabilidade mediana no período investigado, indicando que não há uma padronização nas escolhas contábeis aplicadas pelas empresas.

Palavras-chave: Comparabilidade; Ativo intangível; Setor elétrico.

1 INTRODUÇÃO

Adesão das normas internacionais de contabilidade tem algumas vantagens, entre elas pode-se destacar a maior transparência das informações de diversas empresas e setores, harmonização das informações contábeis, assim possibilitando comparações entre diferentes empresas, inclusive de países diferentes (TAVARES; GONÇALVES; NIYAMA, 2010). Para Franco, Kothari e Verdi (2010) a possibilidade de comparabilidade é importante para pesquisadores, acadêmicos, investidores, empresários, pois com a possibilidade de comparabilidade as informações são mais refinadas e com maior qualidade.

Para Carmo, Carvalho e Ribeiro (2011), existem diversas razões para que haja diferentes sistemas contábeis entre os países, como ambiente social, econômico, legal e políticos. O sistema contábil que é adotado em um país é reflexo desses fatores. Cada país foi moldando os seus sistemas de acordo com as necessidades específicas da sociedade.

Segundo os autores supracitados, mais de cento e vinte países já estão no processo de convergência das normas internacionais. No Brasil, esse processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do *International Accounting Standards Board* (IASB) iniciou em 2005 com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (REINA; REINA; SILVA, 2014). Já em 2010 ocorreu a aderência plena das normas internacionais de contabilidade, isto foi possível após as normas internacionais serem criadas, lançadas para que então fosse iniciado um processo de convergência (COELHO; CAMPAGNONI; ROVER, 2016).

Para regularização da divulgação dos ativos intangíveis, seu reconhecimento, e mensuração, tem-se internacionalmente a norma *International Accounting Standards* (IAS 38), que teve sua última atualização em maio de 2014. No Brasil, em 2010, foi publicado o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 04, que define como deve ser o tratamento dos ativos intangíveis, estabelece os critérios de reconhecimento, explica como mensurar e quais são as divulgações específicas dos ativos intangíveis

De acordo com o CPC 04 (2010, p.6), “ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física”, o que para Martins et al. (2013) são ativos que não podem ser visualmente identificados.

Segundo HoeghKrohn e Knivsflå(2000) o grande problema entorno dos ativos intangíveis é que eles podem ser de difícil identificação de seus benefícios econômicos futuros, o que pode gerar dificuldade entre as empresas evidenciarem esse tipo de ativo em seu balanço patrimonial.

Devido à característica do setor elétrico de possuir intangíveis, principalmente na atividade de distribuição, além de representar uma parcela relevante das empresas de capital aberto do mercado brasileiro, este estudo tem como enfoque as companhias pertencentes a este setor. Diante disso, questiona-se como o setor de energia elétrica trata seus ativos intangíveis, levantando a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de comparabilidade dos ativos intangíveis das companhias brasileiras do setor de energia elétrica listadas na BM&FBovespa? O principal objetivo desta pesquisa é verificar o nível de comparabilidade dos ativos intangíveis das empresas do setor elétrico que estão listadas na BM&FBovespa.

Foi escolhido este setor da economia brasileira por ser um setor com uma grande expressividade na bolsa de valores e na economia brasileira, sendo o segundo maior na BM&FBovespa, com 70 empresas em 2017. A comparabilidade é o enfoque da pesquisa por sua importância para a contabilidade. O foco são os ativos intangíveis por estarem cada vez mais presentes no cotidiano das empresas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Ativos intangíveis

Os ativos são recursos controlados por uma entidade que geram benefícios presentes ou futuros. Esses ativos devem ter algumas características para serem reconhecidos: corresponderem as definições de ativo: serem relevantes; serem mensuráveis; terem valor preciso (ARAUJO,2008). Para Almeida, 2010 os ativos intangíveis são diferentes dos ativos imobilizados por não possuírem substância física.

O grupo de ativo intangível foi incluído no balanço patrimonial após a alteração na lei nº 6.404/76, feitas pelas Leis n. 11.638/07 e 11.941/09. Esse grupo já era uma exigência para as companhias abertas, devido a uma deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). O ativo intangível foi enquadrado no grupo de ativos não circulantes. O art. 179 da Lei nº 6.404/76, em seu inciso VI, determina que são classificados no intangível “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados a manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido” (MARTINSet al.,2013).

O CPC 04 que trata sobre ativos intangíveis, os descreve como:

As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

Além disso, para serem considerados intangíveis, devem obedecer às regras de reconhecimento de ativos: serem identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso não atendam essas condições, os montantes devem ser registrados como despesa na Demonstração de Resultado, e caso sejam resultantes de uma combinação de negócios, devem ser tratados como ativos intangíveis gerados internamente pela adquirida ou como *goodwill* (ágio por expectativa de rentabilidade futura) (CPC 04, 2010).

O CPC 04 também traz que para um ativo ser considerado identificável deve ser separável, quando puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, ou quando resultar de direitos contratuais independentes deles serem transferíveis ou separáveis. O controle de um ativo tem a ver com a capacidade de direitos legais serem exercidos em um tribunal, e o poder de obter os benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso, e também se obtém conhecimento técnico e de mercado, como por exemplo, os direitos autorais, patentes.

2.2 Comparabilidade

Para Franco, Kothari e Verdi (2010) duas empresas têm sistemas contábeis comparáveis, se produzirem demonstrações contábeis e financeiras semelhantes. Para que as informações acerca de determinado evento contábil possam ser comparadas, elas precisam ter bases semelhantes, os usuários das demonstrações necessitam e exigem cada vez mais qualidade de informações (COELHO; CAMPAGNONI; ROVER, 2016). Para Araújo, Souza e Lemes (2015), as demonstrações contábeis para serem comparáveis precisam independente do país, da empresa ou do ano que sejam elaboradas e tenham as mesmas bases normativas, sendo possível a comparabilidade entre elas.

O CPC 00 (RI), que é o pronunciamento contábil básico, diz que os usuários devem conseguir comparar as demonstrações contábeis, tanto da mesma entidade ao longo do tempo, como de diferentes entidades, como objetivo de encontrar tendências nas suas posições patrimoniais e financeiras, e acompanhar os desempenho e mudanças financeiras.

O CPC 00 também traz que existem características qualitativas fundamentais: relevância e a representação fidedigna, e características qualitativas de melhorias: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. Essas últimas tornam a informação contábil relevante. Com relação à comparabilidade o CPC 00 define:

Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens.

Para o cálculo da comparabilidade existem alguns índices que podem ser utilizados. Van Der Tas (1988) desenvolveu o índice de *Herfindahl*, conhecido como H, o qual busca verificar a probabilidade de selecionar de forma aleatória as empresas de um mesmo país que utilizam o mesmo método contábil (TAPLIN, 2004).

2.3 Pesquisas similares

Pesquisas sobre ativos intangíveis e sobre comparabilidade ajudaram a construir a fundamentação teórica desta pesquisa. O Quadro 1 traz pesquisas similares ao do presente estudo.

Quadro 1 - Pesquisas similares

Autor e Ano	Objetivo	Resultados
Coelho, Campagnoni e Rover (2016)	Verificaram o nível de comparabilidade das práticas contábeis de mensuração, avaliação e evidenciação dos estoques das empresas brasileiras do ramo varejista. Foi utilizado um checklist e o índice de T de harmonia, proposto por Tablin.	As empresas buscaram apresentar as demonstrações contábeis com maior padronização. Quanto à prática de mensuração, verificaram que cerca de 50% das empresas da amostra mensuraram seus estoques pelo valor realizável líquido, reconhecendo perdas estimadas no período de 2010 e 2015.
Souza, Botinha e Lemes (2016)	O estudo visou demonstrar aos usuários das DC's se elas são equiparáveis quanto à mensuração dos ativos intangíveis, entre as entidades de um mesmo país e de países diferentes. Foi utilizado um quadro de mensuração adaptado de Souza et al. (2013), e após utilizado o índice de T (<i>T index</i>).	Foi identificada uma comparabilidade média entre os países estudados, e dentro de cada país o Brasil teve uma comparabilidade superior ao de Portugal.
Reina, Reina e Silva (2014)	A pesquisa teve como objetivo analisar os níveis de comparabilidade dos relatórios financeiros das empresas com compõe o Índice Brasil 50 após a adoção das normas internacionais. Foi calculada a comparabilidade pelo índice <i>T index</i> .	O nível de comparabilidade médio para o CPC 16 Estoque foi de 0,34; CPC 27 Imobilizado 0,9; CPC 04 Intangíveis 0,92; e CPC 38 Instrumentos Financeiros, mantidos para venda 0,15, mensurados por meio do resultado 0,92; empréstimos e contas a receber 0,98; mantidos para venda 0,27; e derivativos 0,58.
Avelino, Pinheiro e Lamounier (2012)	O objetivo do estudo foi apresentar um índice de evidenciação de informações compulsórias sobre os ativos intangíveis de empresas listadas no Ibovespa, no ano de 2010, observando os critérios do CPC 04. Foram analisados 17 quesitos e atribuídos notas para formar um <i>ranking</i> .	Observou-se que nenhuma das empresas estudadas cumpre integralmente o que estabelece a legislação em relação à divulgação de informações contábeis. A informação menos divulgada foi a de avaliação de vida útil dos ativos. Constatou-se que não houve relação entre o tamanho das empresas analisadas e o nível de evidenciação das informações.
Moura, Fank e Varela (2012)	O estudo buscou verificar quais itens compõem os ativos intangíveis evidenciados no balanço patrimonial das empresas de energia elétrica, participantes da BM&FBovespa.	Concluíram que a evidenciação dos ativos intangíveis foi melhorando.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observou-se nas pesquisas que as empresas estão padronizando suas demonstrações, com evolução ao decorrer dos anos, possibilitando uma melhor comparabilidade das informações tanto no Brasil, como em outros países. Com base nessas pesquisas, pode-se notar que a adoção das normas internacionais pode ter influenciado para que o nível de comparabilidade das demonstrações contábeis melhorasse ao longo do tempo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada caracteriza-se como descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa. Para o estudo foram utilizadas as demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial, e Notas explicativas) obtidas por meio do site da BM&FBovespa. Foi analisado o período de

2013 a 2016 das companhias do setor elétrico de capital aberto. A amostra de pesquisa compreende 43 empresas, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 15 - Amostra da pesquisa

Passos para seleção da amostra	Quantidade
Empresas do setor elétrico da BM&FBOVESPA	60
(-) Eliminação (<i>holdings</i>)	-17
= Amostra da pesquisa	43

Fonte: Elaborada pelos autores.

Foram eliminadas 16 empresas por serem *holdings*, ou seja, sua principal atividade é participações em outras sociedades. As empresas eliminadas são: Aes Elpa S.A, Alupar investimentos S.A, Andrade e Gutierrez Concessões S.A, Bonaire participações S.A, Cemig, centrais elétricas do Brasil S.A(Eletróbrás), Centrais elétricas de Santa Catarina S.A, Cia Celg de participações- Celgpar, Cia Energética de Brasília, CPFL Energia S.A, Eletróbrás participações S.A (Eletrópar), Energisa S.A, Equatorial Energia S.A, Light S.A, Neoenergia S.A, Rede Energia S.A, Uptick Participações S.A.

Nas empresas de energia elétrica, suas atividades principais podem ser divididas entre: geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, conforme apresenta o Quadro 2.

Quadro 2 - Lista de empresas analisadas de acordo com a atividade principal

Atividade Principal	Sigla	Razão Social
Geração	AES TIETE	Aes Tiete Energia S.A
	AFLUENTE	Afluente Geração De Energia Elétrica S.A
	CESP	Cia Energética De São Paulo
	CPFL RENOVA	Cpfl Energias Renováveis S.A
	CPFL GERAÇÃO	Cpfl Geração De Energia S.A
	EMAE	Empresa Metrop.Aguas Energia S.A
	ENEVA	Eneva S.A
	ENGIE	Engie Brasil Energia S.A
	INVESTCO	Investco S.A
	ITAPEBI	Itapebi Geração De Energia S.A
	PROMAN	Produtores Energet.De Manso S.A.
	RENOVA	Renova Energia S.A
	PARANAPEMA	Rio Paranapanema Energia S.A
	CELPE	Cia Energética de Pernambuco
TERMOPE	Termopernambuco S.A	
Transmissão	AFLUENTE T	Afluente Geração De Energia Elétrica S.A
	CACHOEIRA	Cachoeira Paulista Transmissora Energia S.A
	TRANS PAULIST	Cteep Cia Transmissão Energia Elétrica Paulista
	TAESA	Transmissora Aliança De Energia Elétrica S.A
Distribuição	CELPA	Centrais Elet Do Para S.A. Elet Do Para S.A.
	AMPLA	Ampla Energia E Serviços S.A
	CEMIG DIST	Cemig Distribuição S.A
	COELBA	Cia Eletricidade Est. Da Bahia
	COELCE	Cia Energética do Ceara
	CEMAR	Cia Energética do Maranhão
	COSERN	Cia Energética Do Rio Gde Norte
	CEED D	Cia Estadual de distribenerelet
	PAUL LUZ	Cia Paulista de força e luz
	CPFL PIRATIN	Cia Piratinga de força e luz
	ESCELSA	Edp Espírito Santo Distribuição De Energia S.A
	EBE	Edp São Paulo Distribuição De Energia S.A

	ELEKTRO	Elektro Redes S.A
	ELETROPAULO	Eletropaulo Metrop. Elet. São Paulo S.A
	ENERGISA MT	Energisa Mato Grosso - Dist De Energia S.A.
	ENERSUL	Energisa Mato Grosso Do Sul - Dist De Energia S.A.
	LIGHT	Light Serviços De Eletricidade S.A
	AES SUL	Rge Sul Distribuidora De Energia S.A
	ENERGIAS BR	Edp - Energias Do Brasil S.A
	RIO GRANDE ENERGIA	Rio Grande Energia S.A
Geração, Transmissão e Distribuição	CEEE GT	Cia Estadual Ger.Trans. Ener. Elet
	STATKRAFT	Statkraft Energias Renovaveis S.A
	CEMIG GT	Cemig Geração E Transmissão S.A
	COPEL	Cia Paranaense de Energia

Fonte: Elaborado pelos autores com base na BM&FBOVESPA (2017).

Observa-se no Quadro 2 que na amostra selecionada há 15 empresas que tem como atividade principal geração de energia, quatro de transmissão, 20 de distribuição, três geração e transmissão e uma que desenvolve as três atividades. Estas duas últimas foram agregadas para fins de análises, visto que a COPEL era a única empresa que tem como atividade principal as três operações.

O presente estudo analisou as informações referentes ao reconhecimento, mensuração e evidenciação, conforme mostra o Quadro 3.

Quadro 3 - Procedimentos para a verificação da comparabilidade

Fases	Procedimentos	Itens
Reconhecimento	Existência de ativo intangível	Identificar se possui ativo intangível
Mensuração	Método de avaliação	Método do Custo Método do Valor justo
	Teste de Recuperabilidade	Identificar se faz o teste Se sim, houve perda?
	Reavaliação dos ativos	No caso de ativos no exterior
Evidenciação	Ativos separados por classe	Softwares
		Licenças e concessões
		Marcas
		Patentes
		Pesquisa e desenvolvimento
		Propriedade intelectual
	Classificação da vida útil	Ágio
		Vida útil definida
		Vida útil indefinida
	Amortização	Motivos para o intangível ser identificado como
		Amortização: Métodos e taxas de amortização
Amortização: Vida útil estimada		
Amortização: Valor residual		
Amortização reconhecida no período		
Amortização acumuladas/ perdas		
Valor do intangível no início do período	O valor no início do período	
Valor do intangível ao final do período	O valor no final do período	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Foram analisados os itens que constam no Quadro 3, através de notas explicativas. A análise foi realizada e separada em: reconhecimento, mensuração e evidenciação. No reconhecimento foi analisada a existência de ativo intangível e verificado o seu valor. Na mensuração, investigou-se qual é o método que as empresas registram seus ativos intangíveis

(valor de custo ou valor justo), se realizam o teste de recuperabilidade, se informam se houve perda ou não, e se realizam reavaliação de ativos. No quesito evidenciação, foi verificado se havia separação dos ativos por classe, a classificação da vida útil, dados referentes a amortização (métodos e taxas, vida útil estimada, valor residual, valor reconhecido no período, valor acumulado) e também o valor no início e no final do período.

Para análises e para alcançar os resultados do estudo, foram usadas algumas estatísticas descritivas, tais como média, máximo, mínimo, desvio padrão. E o índice H (índice de *Herfindahl*) para cálculo da comparabilidade, que tem como fórmula:

$$H = \sum_{k=1}^M (P_i)^2$$

Onde: Pi: proporção de empresas do país que utiliza o método contábil k; M: quantidade de métodos contábeis analisados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Reconhecimento

Na Tabela 2, são demonstradas por ano quantas empresas possuem ativos intangíveis registradas em seus balanços patrimoniais.

Tabela2 - Distribuição das empresas por atividade

Atividade	2013	2014	2015	2016
Geração	12	12	13	13
Transmissão	2	3	2	2
Distribuição	20	19	19	19
Geração, transmissão e distribuição	4	3	4	4
TOTAL	38	37	38	38

Fonte: Elaborado pelos autores.

As empresas Proman, Renova, Afluent T e Cachoeira não apresentam em nenhum dos anos estudados ativo intangível. A empresa CESP não apresenta nos anos de 2013 e 2014 e a empresa Rio grande Energia não apresentou nos anos de 2014, 2015 e 2016. A atividade com maior expressividade no setor elétrico listado na BM&FBovespa é da atividade de distribuição, que representa nos anos cerca de 50% do setor.

4.2 Mensuração

A Tabela 3 demonstra as análises estatísticas descritivas, por ano e por atividade.

Tabela 3 - Representatividade das empresas - Em milhares de reais

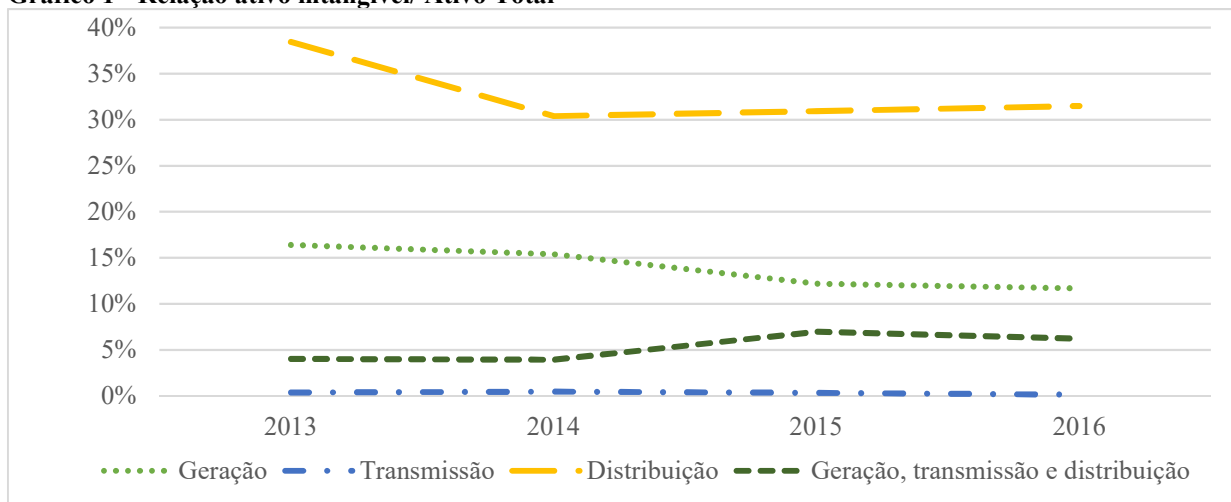
Atividade	Ano	Nº Empresas	Média	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
Geração	2016	12	805.843	23	3.171.799	1.255.574
	2015	12	779.087	23	3.394.429	1.284.208
	2014	13	1.387.590	23	6.663.157	2.200.773
	2013	13	1.317.949	72	7.478.425	2.269.701
Transmissão	2016	2	33.505	25.166	41.843	11.792
	2015	2	35.069	20.629	49.509	20.421
	2014	2	34.661	13.300	56.022	30.209
	2013	2	27.019	7.969	46.069	26.941
Distribuição	2016	19	2.472.918	785.681	8.977.637	1.988.679
	2015	19	2.388.810	715.504	8.413.168	1.897.094
	2014	19	1.911.390	101.543	5.045.454	5.045.454
	2013	20	1.963.574	109.128	5.722.928	1.313.230
Geração, transmissão e distribuição	2016	4	1.637.578	3.555	6.459.812	3.214.884
	2015	4	1.570.290	4.706	6.145.076	3.050.089
	2014	4	586.218	4.110	2.174.156	1.059.624
	2013	4	552.550	4.515	2.035.361	989.614
TOTAL	2016	38	1.686.282	23	8.977.637	2.002.826
	2015	38	1.628.074	23	8.413.168	1.930.801
	2014	37	1.617.884	23	6.145.076	1.774.618
	2013	38	1.509.240	72	7.478.425	1.684.549

Fonte: Elaborado pelos autores.

No ano de 2013 a atividade que tem o maior ativo intangível é geração, já nos anos seguintes é a de distribuição. Em todos os anos estudados, o menor valor de ativo intangível é apresentado por empresa de geração. Em relação a maior e menor média, tem-se aos segmentos de distribuição e transmissão, respectivamente.

Referente à análise de desvio padrão, verifica-se que para o ano de 2013 os valores mais discrepantes são em relação à atividade de geração, para os anos de 2014 e 2016 atividade de distribuição e, para o ano de 2015, geração, transmissão e distribuição. Em todos os anos a menor discrepância é da atividade de transmissão.

O Gráfico 1 apresenta a relação do ativo intangível pelo ativo total das empresas.

Gráfico 1 - Relação ativo intangível/ Ativo Total

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como se pode observar no Gráfico 1, a atividade que possui uma maior proporção do ativo intangível com relação ao ativo total das empresas é a distribuição de energia, seguida pela geração. A atividade que o seu intangível em relação ao ativo total tem um nível de significância menor é a de transmissão, na qual nenhuma das empresas desta atividade possui 1% de representatividade. A queda da representatividade na atividade de Geração, deu-se por conta da empresa AES Tiet que no ano de 2014 tinha 37,70% de ativos intangíveis em relação ao ativo total e no ano de 2015 passou a ter 1,62%. Isso ocorreu porque a empresa passou por uma reorganização societária e deixou de ter participações em outras sociedades.

4.3 Evidenciação

Na Tabela 4 está representada a média das porcentagens das classes de ativos intangíveis que as empresas possuem.

Tabela 4 - Relação entre classes com ativo intangível

Atividade Principal	Ano	Softwares	Licenças e concessões	P&D	Ágio	Outros ativos intangíveis
Geração	2013	14,54%	79,83%	0,22%	0,64%	4,76%
	2014	5,77%	88,05%	5,02%	0,73%	0,42%
	2015	6,35%	85,60%	0,00%	2,47%	5,58%
	2016	6,69%	88,27%	0,00%	1,22%	3,82%
Transmissão	2013	30,81%	69,19%	0,00%	0,00%	0,00%
	2014	46,67%	53,33%	0,00%	0,00%	0,00%
	2015	45,75%	54,25%	0,00%	0,00%	0,00%
	2016	43,54%	56,46%	0,00%	0,00%	0,00%
Distribuição	2013	1,81%	97,12%	0,00%	1,05%	0,03%
	2014	4,13%	90,21%	0,00%	5,58%	0,07%
	2015	0,73%	93,52%	0,00%	5,67%	0,07%
	2016	1,08%	93,69%	0,00%	5,10%	0,12%
Geração, transmissão, distribuição	2013	25,05%	59,77%	3,67%	6,50%	5,01%
	2014	25,14%	60,07%	0,00%	8,79%	5,99%
	2015	25,00%	56,29%	0,00%	10,72%	7,98%
	2016	25,00%	64,10%	0,00%	1,73%	9,17%
ANÁLISE GERAL	2013	9,09%	84,68%	2,71%	1,50%	2,03%
	2014	8,46%	84,79%	1,52%	4,33%	0,89%
	2015	6,54%	85,84%	0,00%	4,99%	2,62%
	2016	6,63%	87,76%	0,00%	3,40%	2,21%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme mostra na Tabela 4, foram analisadas algumas classes de ativos intangíveis, sendo: *software*, licenças e concessões, marcas, patentes P&D (Pesquisa e desenvolvimentos), Capital intelectual, ágio e outros. Observou-se que marcas, patentes e capital intelectual nenhuma das empresas do estudo apresentou esses tipos de ativos intangíveis. No estudo existem empresas que possuem “outros ativos”. Algumas dessas empresas colocam em notas o que compõe esses outros ativos, são itens como: transferência de material técnico, mão de obra ou capitalização de encargos, juros e capitalização de empréstimos.

A Tabela 4 retrata a representatividade de cada classe no ativo intangível, através de média. Em todos os anos e em todos os setores a maior representatividade é de licenças e concessões, devido ao fato de que as empresas do setor elétrico precisam ganhar uma concessão para iniciar suas atividades. O artigo 65 do Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957, diz que depende de concessão federal a produção de energia elétrica quando a produção for maior

que 150kw, e as empresas de transmissão e de distribuição quando comercializem energia. A segunda classe com maior relevância é os softwares.

A Tabela 5 destaca por ano e por atividade que método que é realizado o registro dos ativos intangíveis nas empresas estudadas.

Tabela 5 - Métodos de avaliação dos ativos

Atividade	Tipo de avaliação	2013	2014	2015	2016
Geração	Valor de Custo	9	8	9	9
	Valor Justo	1	1	1	1
	Ambos	2	2	2	2
	Não específica	0	1	1	1
Transmissão	Valor de Custo	1	1	1	1
	Valor Justo	1	1	1	1
	Ambos	0	0	0	0
	Não específica	0	0	0	0
Distribuição	Valor de Custo	14	14	14	14
	Valor Justo	4	4	4	4
	Ambos	2	2	2	2
	Não específica	0	0	0	0
Geração, transmissão e distribuição	Valor de Custo	2	2	2	2
	Valor Justo	0	0	0	0
	Ambos	2	2	2	2
	Não específica	0	0	0	0
TOTAL	Valor de Custo	26	25	26	26
	Valor Justo	6	6	6	6
	Ambos	6	6	6	6
	Não específica	0	1	1	1

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Tabela 5 pode-se observar os métodos de avaliação dos ativos intangíveis, onde predomina o método de avaliação pelo valor de custo, seguido pelo valor justo com seis empresas e outras seis empresas avaliam seus ativos intangíveis pelos dois métodos

Foi constatado também que nenhuma das empresas realizava a reavaliação de seus ativos, de modo que se encontra em consonância com a Lei nº. 11.638/07, que passou a proibir a reavaliação de ativos no Brasil.

Na Tabela 6 encontra-se a mensuração das empresas que fazem o teste de recuperabilidade, também conhecido como *test de impairment*.

Tabela 6 - Teste de recuperabilidade

Atividade	Teste de Recuperabilidade	2013	2014	2015	2016
Geração	Realiza	7	5	7	6
	Não realiza	1	1	1	1
	Não informa	4	6	5	6
Transmissão	Realiza	1	1	1	1
	Não realiza	-	-	-	-
	Não informa	1	1	1	1
Distribuição	Realiza	18	16	14	15
	Não realiza	2	3	2	3
	Não informa	-	1	4	2
Geração, transmissão e distribuição	Realiza	4	4	4	4
	Não realiza	-	-	-	-
	Não informa	-	-	-	-
TOTAL	Realiza	30	26	26	26
	Não realiza	3	4	3	4
	Não informa	5	8	10	9

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Tabela 6 pode-se observar que, no geral, aumentaram as empresas que não informam se realizam o teste. Das empresas que possuem as três operações todas realizam teste. As empresas que mais divulgam realizar o teste são as de transmissão. Das empresas que fazem o teste em todos os anos, nove não informaram se houve perda ou não.

Todas as empresas que possuem ativos intangíveis em suas demonstrações possuem ativos com vida útil definida, devido às concessões de exploração de energia. A Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) orienta as empresas do setor que qualquer valor residual que seja apurado nos ativos intangíveis decorrentes da concessão, deve ser transferido para uma conta de Ativo Financeiro. A Tabela 7 traz informações referentes à existência de ativos intangíveis com vida útil indefinidas.

Tabela 7 - Vida útil indefinida

Atividade	Existência de vida útil indefinida	2013	2014	2015	2017
Geração	Não possui	10	9	12	12
	Não específica	2	3	1	1
Transmissão	Não possui	0	0	0	0
	Não específica	2	2	2	2
Distribuição	Possui	1	1	1	1
	Não possui	17	16	16	16
	Não específica	2	2	2	2
Geração, transmissão e distribuição	Não possui	2	2	2	2
	Não específica	2	2	2	2
TOTAL	Possui	1	1	1	1
	Não possui	29	27	30	30
	Não específica	8	9	7	7

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Tabela 7, que mostra a existência de ativos intangíveis com vida útil indefinida, foi encontrada apenas uma empresa que especificava esse tipo de ativo. O estudo analisou sobre amortização a evidenciação de métodos, taxas, vida útil estimada, valor residual, reconhecimento no período e amortização acumulada. Sobre métodos e taxas de amortização, foi observado ou que seguem taxas padrões da ANEEL, ou é calculado com base no padrão de consumo que terá até final da concessão. Em todos os anos estudados, duas empresas que tem

como atividade principal a geração, não citaram em suas demonstrações contábeis os métodos ou taxas de amortização.

Todas as empresas, nos quatro anos estudados que possuem ativos intangíveis com vida útil definida, foram analisadas se informam seus ativos, qual a vida útil, e qual o valor residual. Uma empresa de geração, uma de transmissão e duas que são de geração, transmissão e distribuição, não informaram o valor residual e a vida útil estimada. As demais empresas que evidenciaram os ativos de vida útil definida, a vida é definida pelo tempo de concessão que a empresa resta. E o valor residual de todas as empresas que foram estudadas é zero, devido a apuração do valor residual ser transferido para o ativo financeiro.

Referente ao valor dos ativos intangíveis reconhecidos no período, no ano de 2013 duas empresas não divulgaram essa informação, sendo uma empresa de geração e uma de geração, transmissão e distribuição. Nos demais anos do estudo uma empresa de geração e uma de transmissão não evidenciaram o valor reconhecido.

Quando ao item analisado amortização acumulada, no ano de 2013 e 2014 oito empresas não divulgaram a informação (duas de cada atividade). No ano de 2015 e 2016 nove empresas não divulgaram (três de geração, duas de transmissão, duas de distribuição e duas de geração, transmissão e distribuição).

Para demonstrar os resultados alcançados através das coletas, foi elaborado um *ranking* desconsiderando os itens que não se aplicam a empresa, onde o percentual de evidenciação foi calculado através da média dos quatro anos estudados, conforme mostra a Tabela 8.

Tabela 8 -Ranking de evidenciação

EMPRESAS QUE MAIS EVIDENCIAM	%	EMPRESAS QUE MENOS EVIDENCIAM	%
Cpfl Energias Renováveis S.A	100%	Termopernambuco S.A	0,0%
Cia Energética de Pernambuco	100%	Transmissora Aliança De Energia Elétrica S.A	45,5%
Cemig Distribuição S.A	100%	Statkraft Energias Renováveis S.A	63,6%
Cia Eletricidade Est. Da Bahia	100%	Cia Transmissão Energia Elétrica Paulista	70,0%
Cia Paulista de força e luz	100%	Cia Estadual Ger.Trans.Ener.Elet	72,7%
Cia Piratinga de força e lux	100%	Aes Tiete Energia S.A	81,8%
Elektro Redes S.A	100%	Cia Estadual de distrib. Ener. Elet,	81,8%
Energisa Mato Grosso Dist De Energia	100%	Rge Sul Distribuidora De Energia S.A	81,8%
Energisa Mato Grosso Do Sul S.A.	100%	Cia Energética do Ceara	87,5%
Light Serviços De Eletricidade S.A	100%	Edp São Paulo Distribuição De Energia S.A	87,5%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na seleção das dez empresas que mais evidenciam informações com relação ao ativo intangível foram encontradas 13 empresas que evidenciam tudo que foi analisado. De modo que como critério de desempate, foram eliminadas as empresas Engie, Paranapema e Cemig GT por possuírem a menor proporção de ativos intangíveis

Para ser possível analisar a comparabilidade das informações, foi utilizado o índice H nas escolhas contábeis analisadas no aspecto de mensuração (Método de avaliação e teste de recuperabilidade), conforme mostra na Tabela 9.

Tabela 9 -Ranking de evidenciação

Mensuração Inicial	Escolhas contábeis				Frequência				H			
	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
Custo de Aquisição	26	25	26	26	0,684	0,657	0,666	0,666	0,518	0,483	0,492	0,492
Valor Justo	6	6	6	6	0,157	0,157	0,153	0,153				
Ambos	6	6	6	6	0,157	0,157	0,153	0,153				
Não mencionado	0	1	1	1	0	0,026	0,025	0,025				
Total de Empresas	38	38	39	39	1	1	1	1	0,518	0,483	0,492	0,492
Teste de recuperabilidade	Escolhas contábeis				Frequência				H			
	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
Teste Realizado	30	26	26	26	0,789	0,684	0,666	0,666	0,646	0,523	0,516	0,508
Teste Não Realizado	3	4	3	4	0,078	0,105	0,076	0,102				
Não mencionado	5	8	10	9	0,131	0,21	0,256	0,23				
Total de Empresas	38	38	39	39	1	1	1	1	0,646	0,523	0,516	0,508

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Tabela 9 pode-se perceber que o índice H da escolha do método de mensuração é um valor aproximado e médio nos quatro anos do estudo. No ano de 2013 a chance de duas empresas diferentes escolherem o mesmo método de mensuração dos ativos intangíveis é de 51,8%.

Quanto ao teste de recuperabilidade, o índice H é um pouco mais elevado no ano de 2013 onde as escolhas contábeis de empresas poderiam ser 64,6% iguais. Porém esse índice tem uma queda nos anos posteriores chegando em 50,8% no ano de 2016.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo a comparabilidade dos ativos intangíveis das empresas listados na BM&FBovespa no período de 2013 a 2016. Para isso, realizou-se uma pesquisa de caráter descritivo com abordagem qualitativa e quantitativa. Utilizou-se uma amostra de 43 empresas do setor de energia elétrica do Brasil, onde os dados necessários para a pesquisa foram analisados através de balanços patrimoniais e notas explicativas das empresas. A análise da pesquisa foi dividida nas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação;

Sobre reconhecimento foi verificado que cerca de 87% das empresas que compõe a amostra inicial reconheciam ativos intangíveis em seus balanços patrimoniais.

Com relação à mensuração, foram identificadas altas discrepâncias entre valores de ativos das empresas investigadas. O método de avaliação dos ativos que predomina é o valor de custo e, quanto ao teste de recuperabilidade, a maioria das empresas realiza anualmente.

No que se refere à evidenciação dos ativos intangíveis, a classe dominante é a de licenças e concessões devido à característica do setor. Além disso, praticamente todas as empresas apresentam ativo intangível com vida útil definida, com exceção de uma empresa que possui ativos com vida útil indefinida.

O cálculo do nível de comparabilidade foi realizado com base em dois quesitos referentes à mensuração: método de avaliação e teste de recuperabilidade. Foram identificados valores médios nos dois critérios, um pouco mais baixo nos métodos de avaliação de um ativo intangível do que no teste de recuperabilidade.

Os resultados da pesquisa foram coerentes com os da pesquisa de Souza, Botinha e Lemes (2016) e a pesquisa de Reina, Reina e Silva (2014), que verificaram que o nível de comparabilidade das empresas estudadas é médio.

E contrapõe a pesquisa de Avelino, Pinheiro e Lamounier (2012) que apontou que nenhuma empresa apresenta em sua totalidade os critérios analisados. A presente pesquisa

encontrou 13 empresas divulgam todos os itens investigados. Do mesmo modo, os autores constataram que a informação menos divulgada foi a de vida útil dos ativos, enquanto que a presente pesquisa verificou que quase cem por cento das empresas divulgam essa informação.

Sugere-se para outras pesquisas um estudo com uma amostra maior de empresas abrangendo empresas abertas e fechadas do setor elétrico. E também uma pesquisa sobre os ativos financeiros do setor elétrico, tal sugestão devido a peculiaridade desse item no setor elétrico.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo C. **Curso básico de contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAÚJO, Tamires Sousa; SOUZA, Fláida Êmine Alves; LEMES, Sirlei. O impacto das escolhas contábeis na comparabilidade das demonstrações financeiras de companhias abertas com programa de fidelização de clientes. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 5, n. 2, p. 43-61, 2015.

AVELINO, Bruna Camargos; PINHEIRO, Laura Edith Taboada; LAMOUNIER, Wagner Moura. Evidenciação de ativos intangíveis: estudo empírico em companhias abertas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 22-45, 2012.

BRASIL. **Decreto 41.019**, de 26 de fevereiro de 1957. Regulamenta os serviços de energia elétrica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d41019.htm> Acesso em 11 de junho de 2017.

CARMO, Carlos Henrique Silva do; RIBEIRO, Alex Mussoi; DE CARVALHO, Luiz Nelson Guedes. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 57, p. 242-262, 2011.

COELHO, Lucas Vieira; CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani. Nível de comparabilidade das práticas contábeis dos estoques de empresas do ramo varejista listadas na BM&FBovespa. **Anais...** 1º Congresso de Contabilidade da UFRGS. 2016.

DE FRANCO, Gus; KOTHARI, Sagar P.; VERDI, Rodrigo S. The benefits of financial statement comparability. **Journal of Accounting Research**, v. 49, n. 4, p. 895-931, 2011.

HØEGH-KROHN, Nils E. Joachim; KNIVSFLÅ, Kjell Henry. Accounting for Intangible Assets in Scandinavia, the UK, the US, and by the IASC: Challenges and a Solution. **The International Journal of Accounting**, v. 35, n. 2, p. 243-265, 2000.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos; IUDICIBUS, Sergio de. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC (2ª ed.). São Paulo: Atlas, 2013.

MOURA, Geovanne Dias de; FANK, Odir Luiz; VARELA, Patrícia Siqueira. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBovespa. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 1, 2012.

OLIVEIRA, Valdiney Alves; LEMES, Sirlei. Nível de convergência dos princípios contábeis +brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 56, p. 155-173, 2011.

REINA, Diane Rossi; REINA, Donizete; DA SILVA, Silvio Freitas. Comparabilidade da informação contábil em empresas brasileiras após a adoção das normas internacionais de contabilidade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 77-94, 2014.

SOUZA, Fláida Êmine Alves de; BOTINHA, Reiner Alves; LEMES, Sirlei. A Comparabilidade das Escolhas Contábeis na Mensuração de Ativos Intangíveis de Companhias Abertas Brasileiras e Portuguesas. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 15, n. 3, p. 1117-1142, 2016.

TAPLIN, Ross H. A unified approach to the measurement of international accounting harmony. **Accounting and Business Research**, v. 34, n. 1, p. 57-73, 2004.

TAVARES, Adilson de Lima; GONÇALVES, Rodrigo de Souza; NIYAMA, Jorge Katsumi. Heritage assets: uma análise comparativa das normas emanadas DO FASB, ASB e CFC. **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 1, p. 65-89, 2013.

VAN DER TAS, Leo G. Measuring harmonisation of financial reporting practice. **Accounting and business research**, v. 18, n. 70, p. 157-169, 1988.

REFLEXOS DA APLICAÇÃO DO CUSTO ATRIBUÍDO (*DEEMED COST*) NA RENTABILIDADE DO ATIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO EM EMPRESAS BRASILEIRAS EMISSORAS DE *AMERICAN DEPOSITARY RECEIPT* (ADR)

André Erichsen

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
andreufrgs@hotmail.com

Cassiane Oliveira Velho

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
cassiane.velho@ufrgs.br

Ângela Rozane Leal de Souza

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
angela.souza@ufrgs.br

RESUMO

Esta pesquisa estudou os reflexos da aplicação do custo atribuído (*DEEMED COST*) na rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido em empresas brasileiras emissoras de *American Depositary Receipt* (ADR). O objetivo foi verificar o resultado da adoção dessa técnica contábil nos índices de rentabilidade do ativo e sobre o patrimônio líquido no exercício de 2009 nas empresas que negociavam suas ações no mercado Norte Americano de capitais, portanto emissoras de *American Depositary Receipts* (ADR). Para tal, foi realizada uma pesquisa descritiva, *ex post facto*, tendo como subsídio a análise das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), obtidas do sítio eletrônico da BM&FBOVESPA, os pareceres dos auditores independentes com suas notas explicativas, extraídos dos sítios eletrônicos da BM&FBOVESPA e das empresas analisadas, lista de empresas brasileiras com a permissão de emitir ADR, retirada do sítio eletrônico da CVM, com abordagem quantitativa. A amostra do estudo compreendeu as empresas brasileiras listadas na base de dados CVM, totalizando 108 empresas. Os dados foram coletados durante o ano de 2016. Para o tratamento e análise dos dados foi utilizado o cálculo dos índices antes e depois da adoção do custo atribuído comparativamente. Os resultados demonstram que das 108 empresas objeto de estudo, apenas 25 empresas evidenciavam nas notas explicativas a adoção do custo atribuído. Diante disso, conclui-se, de modo geral, que o impacto da adoção do custo atribuído apresentou relevância para uma pequena parcela dessas empresas.

Palavras-chave: Custo Atribuído; BM&FBOVESPA; Ativo; Rentabilidade; Patrimônio Líquido.

1 INTRODUÇÃO

No processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade - *International Financial Reporting Standards* (IFRS) impôs-se a adequada representação contábil dos ativos imobilizados e dos investimentos das empresas, conforme relata Pegoraro et al. (2011), para o estabelecimento do seu valor justo, afetado por distorções oriundas de regras anteriores, a exemplo da incorporação da correção monetária, podendo tais ativos estarem sub ou superavaliados.”A saída encontrada foi a adoção de um mecanismo denominado custo atribuído (*deemedcost*) para reavaliar esses ativos, aplicável apenas às empresas optantes pela forma de tributação de lucro real, a partir do exercício de 2010” (CPC, 2009a).

O custo atribuído, conforme a NBC TG 37 (R3):

É o montante utilizado como substituto para o custo (ou o custo depreciado ou amortizado) em determinada data. Nas depreciações e amortizações subsequentes é admitida a presunção de que a entidade tenha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo na determinada data por um custo igual ao custo atribuído (CFC, 2014).

Desta forma, em havendo a adoção do custo atribuído ocorre modificações de valores contábeis, por exemplo:

- a) do ativo não circulante, devido à contabilização dos valores reavaliados;
- b) do patrimônio líquido, devido à contabilização da diferença dos valores reavaliados;
- c) do passivo não circulante, devido à contabilização dos tributos diferidos; e,
- d) do resultado, devido à contabilização da depreciação;

A partir das alterações realizadas no exercício de 2010, e também para o exercício de 2009, para fins de comparabilidade, houve modificações nas bases de cálculo dos índices de liquidez, de endividamento e de rentabilidade. Assim, a questão problema deste estudo vem a ser: quais foram os reflexos da aplicação do custo atribuído (*deemed cost*), no exercício de 2009, nos índices de rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido, nas empresas brasileiras emissoras de *American Depository Receipts* (ADR)?

Este estudo objetiva demonstrar se houve diferença nos índices de rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido no exercício de 2009 das empresas possuidoras de ADR com suas ações negociadas na bolsa de valores de Nova Iorque (*New York Stock Exchange* -NYSE) e na venda de balcão (*over-the-counter*, OTC) quando da adoção do conceito de custo atribuído. Teve como limitação de escopo apenas a reunião de informações e dados disponibilizados pelas empresas e sua posterior organização, não se aprofundando no estudo do motivo da escolha realizada, bem como emitir opinião acerca da escolha.

A relevância deste estudo está em analisar se a adoção do custo atribuído pelas empresas brasileiras, possuidoras de ADR, teve impacto relevante sobre as demonstrações financeiras e, conseqüentemente, nos índices de rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido, conforme estuda França et al. (2014). Este estudo se faz oportuno devido ao maior nível de responsabilidade que o contador tem adquirido e a preocupação do mercado de capitais em produzir informações contábeis mais fidedignas com a realidade econômica das empresas, instrui Pegorini et al. (2015). A contribuição à ciência contábil, segundo Costa e Freitas (2014), é denotada por este estudo no que tange ao aporte de mais dados e informações à análise dos reflexos da adoção das IFRS, mais especificamente, no reconhecimento, na mensuração e na evidência dos ativos imobilizados, melhorando a governança corporativa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção, são apresentadas as legislações vigentes anteriores ao período de adoção do custo atribuído, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TG), Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), Interpretação de Pronunciamento Técnico (ICPC), Orientação de Pronunciamento Técnico (OCPC), artigos, dissertações e teses que embasam a prática do custo atribuído e as definições do índice financeiro rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido.

2.1 Legislação

No final da década de 80, anteriormente à estabilização da inflação pelas políticas monetárias do governo dos presidentes Itamar Franco (1992 até 1994) e Fernando Henrique Cardoso (1995 a 2003), as empresas sofriam as conseqüências da alta da inflação devido à elevada desvalorização dos seus ativos, conforme demonstra Camargo (2002). Como resposta a esse cenário econômico foi promulgada a lei nº 7.799/89 que, no artigo 4º, item I, alínea a, destaca:

Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real mediante os seguintes procedimentos da correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial: das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, e das provisões para atender a perdas prováveis na realização do valor de investimentos. (BRASIL, 1989)

Com a estabilização da inflação, essa prática de contabilização perdurou até a publicação da lei nº 9.249/95, que, no seu artigo 4º, parágrafo único, destaca: “fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários” (BRASIL, 1995). Essa instrução legal visou à estabilização dessa classe de ativos, que anteriormente eram de livre incorporação dos efeitos inflacionários ao seu custo contábil.

A partir do ano de 2000, consoante à análise de Sarquis (2011), o cenário de comércio internacional intensificou-se e houve a necessidade de uma harmonização das práticas contábeis entre os diferentes países. Surgiu, nesse meio, como resposta a essa necessidade, as normas internacionais de contabilidade IFRS, às quais o Brasil aderiu em 2008, resultando na edição da lei nº 11.638/07. Todavia, o processo não era tão simples, pois devido aos cenários econômicos hiperinflacionados passados, as empresas corriam o risco de ter o custo de seus ativos não refletindo a realidade econômica presente de mercado. Para solucionar este problema, foi disponibilizada a possibilidade de uma reavaliação denominada de custo atribuído (*deemed cost*) na adoção inicial das IFRS (FRANÇA ET AL., 2014).

2.2. Adoção e contabilização do custo atribuído

A adoção da política contábil do custo atribuído deverá ser dada até o exercício de 2010 e os ajustes realizados devem ser feito, descreve a Lei nº 6.404/76, art. 182, parágrafo 3º:

Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei (BRASIL, 1976).

Concorre para o item supracitado o ICPC 10 (Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43) no seu item 16 elucidando a questão da divulgação e contabilização dos ajustes:

Assim, esta Interpretação conclui no sentido de que os ajustes, decorrentes da adoção do custo atribuído contido nesta Interpretação, sejam tratados contabilmente como ajuste direto ao patrimônio líquido, tanto os positivos quanto ICPC_10 os negativos, com efeito retroativo para fins de apresentação das demonstrações contábeis comparativas (CPC, 2009b).

E no seu item 24:

Os possíveis efeitos da aplicação do custo atribuído (*deemed cost*) inicial apurados sobre o saldo do ativo imobilizado decorrentes dessa nova avaliação, conforme descrito no item 23, devem ser contabilizados na abertura do primeiro exercício social em que se aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 27, sendo as demonstrações contábeis apresentadas para fins comparativos, ajustadas para considerar este novo custo atribuído. (CPC, 2009b).

É necessário adotar também o CPC 32, no que se refere ao diferimento de tributos da Mais Valia aferida. O item 20 deste CPC esclarece:

[...] entretanto, a recuperação futura do valor contábil resultará em um fluxo tributável de benefícios econômicos para a entidade, e o valor que será dedutível para fins fiscais difere do valor daqueles benefícios econômicos. A diferença entre o valor contábil de ativo reavaliado e sua base fiscal é uma diferença temporária e dá margem a um ativo ou passivo fiscal diferido. Isso é verdadeiro mesmo se: (a) entidade não pretende alienar o ativo. Nesses casos, o valor reavaliado do ativo será recuperado por meio do uso e isso gerará lucro tributável que excede a depreciação que é permitida para fins fiscais nos períodos futuros; ou (b) a tributação sobre ganhos de capital é diferida se a receita da alienação do ativo for investida em ativos similares. Nesses casos, o tributo se torna devido, em última análise, pela venda ou uso dos ativos similares. (CPC, 2009c)

Concorrendo para o item supracitado, o ICPC 10, no seu item 38, interpreta [...], ou seja, qualquer diferença entre a base fiscal e o montante escriturado do ativo (diferença temporária) deve dar origem ao imposto de renda e contribuição social diferidos ativos ou passivos (CPC, 2009b).

No seu item 39, interpreta:

Em linha e de forma convergente com as normas internacionais, a presente ICPC orienta que também é aplicável a mensuração e a contabilização do imposto de renda e da contribuição social diferidos ativos ou passivos sobre diferenças temporárias relacionados a ativos não depreciáveis, o que inclui terrenos, classificados no imobilizado ou propriedades para investimento, pois deve se tomar por base os efeitos fiscais que adviriam da recuperação do montante escriturado desses ativos por meio de sua venda, independentemente da base de mensuração do montante escriturado dos mesmos (CPC, 2009b).

Esta aplicação do custo atribuído é uma oportunidade para as empresas descobrirem se seus ativos imobilizados estão sub ou superavaliados em relação ao mercado. De acordo com Costa (2014), há uma diferença da reavaliação de ativos outrora realizada, pois a opção pelo custo atribuído permitida pelo CPC 37 consistiu numa aplicação pontual do valor justo para ativos não financeiros, consistindo na oportunidade ímpar para avaliar se seus determinantes são similares ou não aos já documentados na literatura.

A adoção do custo atribuído foi optativa para as empresas do lucro real no exercício de 2010 e, para efeitos de comparabilidade, retroagindo ao exercício de 2009. Relata Martins et al. (2013) que essa oportunidade de ajuste dos ativos imobilizados e, conseqüentemente, iniciar vida nova com taxas de depreciação mais representativas da realidade econômica somente ocorre na adoção inicial das normas internacionais de contabilidade.

França et al. (2014) inicia seu estudo conceituando normativamente o custo atribuído e comentando acerca da oportunidade da adoção deste pelas empresas no exercício de 2010, com reflexos nas demonstrações financeiras do exercício de 2009, no momento da adoção inicial do IFRS. Inicialmente, aborda, também, os índices que serão objeto deste estudo, a saber, Grau de Endividamento (GE) e Retorno sobre Ativo (RSA). A escolha desses índices foi devida à implicação direta da adoção na variação do preço dos ativos revalorizados com contrapartida no patrimônio líquido e no passivo, devido ao diferimento dos impostos da mais valia. Desta forma, essa aplicação poderia impactar os índices de Grau de Endividamento e Retorno sobre o Ativo das empresas. A amostra selecionada para esta finalidade foi de 57 empresas brasileiras listadas na BM&BOVESPA que informaram, por meio de suas informações financeiras padronizadas, a adoção do custo atribuído. As informações e dados que subsidiaram a análise foram retirados das demonstrações financeiras padronizadas (DFP) e das notas explicativas dos pareceres dos auditores independente, sendo segregadas para fins comparativos. As informações e dados do ativo, do passivo e do patrimônio líquido, oriundas das demonstrações contábeis, com e sem o custo atribuído, foram organizados de forma que permitissem a alimentação do pacote estatístico *gretl* utilizado para os cálculos. Deste pacote, foi utilizada a análise da variância por meio dos testes de médias e da estatística Fe da matriz de correlação

de Pearson. Os resultados obtidos da análise estatística evidenciaram, com aproximadamente 95% de confiança, que a adoção do custo atribuído não impactou de forma significativa as informações contábeis da amostra de 57 empresas, no que se refere aos índices de GE e RSA. Ademais, a resposta dos testes de média e na estatística F recomendaram a rejeição da hipótese alternativa. A partir dessa rejeição, estatisticamente os resultados permitem inferir que não existe diferença nas médias calculadas dos índices GE e RSA, quando calculadas com e sem a mais/menos valia do custo atribuído.

2.3. American Depositary Receipt (ADR)

As companhias emissoras de ADR possuem certificados de ações, emitidos por uma instituição bancária Norte Americana, lastreados em títulos de valores mobiliários de empresas estrangeiras, negociados na moeda corrente do mercado norte americano (dólar americano) nas Bolsas de Valores dos Estados Unidos e no mercado de balcão. De acordo com Rover, Alves e Borba (2005), elas facilitam ao investidor no que tange à diversificação internacional de seus títulos. Assim, as empresas são classificadas em quatro níveis de exigência de transparência de informação, informações contábeis e requisitos normativos, a saber: *ADRI*, II, III e Norma 144. Para fins de escopo deste estudo, apenas foram detalhadas as *ADR I*, II e III.

2.3.1 ADR I

Essa classe de *ADR* é para empresas que desejam iniciar de forma cautelosa e com baixo custo, considerando os respectivos custos de emissão da *ADR I*, II e III. Nessa classe, inicia-se a negociação no mercado de balcão. Bruni (2002) comenta que o tempo necessário para sua implementação é em torno de 6 semanas e a maior parte do custo é referente à contratação de advogados para que o processo tramite pelo processo burocrático por todas as fases necessárias.

Algumas das principais vantagens da escolha da *ADR I* são:

- a) Não é necessário cumprir a totalidade dos regulamentos emitidos pela *Security and Exchange Commission* (SEC);
- b) Custos mínimos de investimento inicial para a emissão;
- c) O pagamento de dividendos, o repasse de informações econômico-financeiras da empresa e de suas ações e a manutenção do registro de acionistas são realizados pelo banco depositário; e
- d) Não é necessário converter as demonstrações financeiras aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nos Estados Unidos da América (*United States Generally Accepted Accounting Principles* – USGAAP);

A principal desvantagem na escolha da *ADR I* é:

- a) A empresa não pode se registrar para operar suas ações na bolsa de valores norte americana;

2.3.2 ADR II

Essa classe de *ADR* é para empresas que desejam dar o próximo passo para diversificar sua possibilidade de adquirir novos acionistas, pois é a partir dela que ocorre a permissão para o registro da empresa na bolsa de valores e sua posterior negociação. Bruni (2002) comenta que o tempo necessário para sua implementação é em torno de três meses.

Algumas das principais vantagens da escolha da *ADR II* são:

- a) Maior visibilidade das ações visto que devem ser registradas na bolsa de valores norte americana; e
- b) Negociação das ações na bolsa de valores norte americana;

Algumas das principais desvantagens da escolha da *ADR II* são:

- a) Necessidade de converter as demonstrações financeiras para o USGAAP;

b) Necessidade de cumprir parte dos regulamentos emitidos pela SEC;

2.3.3 ADR III

Por fim, a ADR III é escolhida pela empresa que deseja realizar ofertas públicas, aumentando, assim, sua possibilidade de captação de recursos. De acordo com Bruni (2002), o processo é moroso, contemplando um período de cerca de 6 meses, e custoso, pois envolve advogados para o trâmite burocrático do processo, pagamento de comissões das instituições intermediárias responsáveis pelo processo de subscrição dos títulos, entre outros.

A principal vantagem da escolha da ADR III, somando-se às vantagens da ADR II, é realizar ofertas públicas.

Algumas das principais desvantagens da escolha da ADR III, somando-se às desvantagens da ADR II, são:

- a) Processo mais oneroso para sua implementação; e
- b) Necessidade de cumprir os regulamentos emitidos pela SEC e pela Bolsa de Valores;

2.3.4 Empresa Brasileiras Emissoras de ADR

Uma das causas, segundo Bruni (2002), de empresas brasileiras emitirem ADR é a possibilidade de captarem grandes volumes de recursos a custos mais baixos. Inclusive, devido à imposição de pré-requisitos necessários para a emissão de ADR, as empresas brasileiras que as emitem possuem melhor governança corporativa e qualidade das informações contábeis devido às legislações e às normas impostas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), a exemplo da regulamentação 144 da SEC e o preenchimento de formulários de transparência de informação: *Form 20-F*, *F-1*, *6K*, entre outros.

Os órgãos regulamentadores dos mercados de ações brasileiro e norte americano, Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e *Securities and Exchange Commission* (SEC), respectivamente, bem como revistas e periódicos especializados em finanças, impressos ou eletrônicos, possuem atualização diária das informações referentes a essas empresas. Para fins de escopo de trabalho, foi utilizada as empresas brasileiras que negociam suas ADR na NYSE e na OTC.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto à forma de abordagem do problema, este estudo é classificado como quantitativo, visto que, de acordo com Richardson (1999), esta abordagem caracteriza-se pelo emprego de quantificação das modalidades de coleta e tratamento das informações, utilizando para este fim técnicas estatísticas. Os índices de rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido do exercício de 2009, bem como informações sobre o ativo imobilizado, os tributos diferidos e o patrimônio líquido da empresa serão obtidos por meio desta técnica.

Quanto aos objetivos, este estudo é classificado como descritivo, pois:

A pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los. (CERVO; BERVIAN, 1996, p.49).

Este estudo visa à descrição e à demonstração dos reflexos contábeis da adoção do custo atribuído e sua correlação com a contrapartida financeira da empresa por meio das análises dos índices financeiros.

Quanto à base nos procedimentos técnicos utilizados, este estudo é classificado como *ex post facto*, pois, conforme Martins e Theóphilo (2009), a estratégia adotada neste estudo é a

utilização de documentos de fontes primárias com vistas à utilização de dados, informações e evidências, que não tenham sido objeto de análise ou que serão analisados com outra óptica de pesquisa. A escolha da *ex post facto* justifica-se, uma vez que a fonte de base de dados utilizada foi documentos e dados analisados sob uma óptica ainda não evidenciada em outro estudo.

A população em estudo foi de empresas brasileiras possuidoras de ADR, de qualquer nível, que negociavam suas ações durante os exercícios de 2009 e 2010. Desta forma, a coleta de dados e informações, realizada durante o mês de junho de 2016, foram oriundas do sítio eletrônico da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA, 2016), da *New York Stock Exchange* (NYSE, 2016) e do *The Bank of New York Mellon Corporation* (NYMELLON, 2016) dado que as informações e demonstrações contábeis, bem como relatórios de administração e pareceres de auditoria das empresas de capital aberto encontram-se registrados para divulgação ao público em geral.

O tratamento dos dados e informações obtidos foram organizados e tabulados para melhor análise e interpretação. Após esta primeira etapa, foram calculados os índices de rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido para fins de comparações. Juntamente com os relatórios da administração e os pareceres de auditoria independentem, analisou-se os cálculos dos índices mencionados (ROA e ROE).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Da amostra realizada, foram analisados os pareceres de auditoria, conjuntamente com as Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), e os Formulários de Referência para verificar quais empresas que adotaram no exercício de 2009 e 2010 o custo atribuído como forma de valorização dos seus ativos imobilizados. O resultado dessa análise resultou que, das 108 empresas objeto de estudo, apenas 25 evidenciavam nas notas explicativas a adoção do custo atribuído. Portanto, as demais 83 empresas não adotaram, conforme demonstrado na Tabela 1, Empresas Adotantes x Empresas Não Adotantes.

A partir das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) retiradas do sítio eletrônico da BM&FBOVESPA, foi realizado o cálculo dos índices de Retorno sobre Ativo e Retorno sobre Patrimônio Líquido, entabulados e plotados em gráficos para melhor visualização. A Tabela 1 demonstra os índices calculados em dois cenários distintos, a saber, antes e após a adoção do custo atribuído pelas empresas, e a diferença entre eles em pontos percentuais.

Tabela 1 – Cálculo dos índices antes e depois do custo atribuído

<u>Empresa</u>	<u>Índice Antes do Custo Atribuído</u>		<u>Índice Depois do Custo Atribuído</u>		<u>Diferença</u>	
	<u>ROI</u>	<u>ROE</u>	<u>ROI</u>	<u>ROE</u>	<u>ROI</u>	<u>ROE</u>
AES Tietê	34,67%	155,72%	15,21%	34,73%	19,46%	121,00%
CELESC	2,93%	7,36%	2,68%	6,54%	0,24%	0,82%
CESP	4,67%	8,95%	2,37%	4,36%	2,30%	4,59%
CEMIG	6,45%	18,11%	5,50%	14,79%	0,95%	3,32%
COPEL	7,42%	11,62%	5,34%	8,28%	2,08%	3,34%
CPFL Energia	7,63%	25,31%	6,99%	22,99%	0,63%	2,32%
DASA	5,18%	15,54%	5,14%	15,38%	0,03%	0,16%
DUKE	5,74%	8,80%	1,15%	1,71%	4,59%	7,09%
AES Eletropaulo	8,97%	32,40%	8,97%	32,39%	0,00%	0,01%
EUCATEX	17,42%	28,89%	15,24%	24,95%	2,19%	3,94%
GOL	10,22%	30,22%	10,22%	34,13%	0,00%	-3,91%
IOCHPE-MAXION	3,96%	11,43%	2,16%	5,37%	1,81%	6,05%
JSL	3,34%	17,71%	3,34%	17,60%	0,01%	0,11%
KLABIN	4,20%	14,07%	3,47%	9,59%	0,73%	4,48%
LIGHT	6,46%	20,95%	5,46%	16,12%	1,00%	4,83%
MARFRIG	5,93%	16,23%	5,04%	12,58%	0,89%	3,65%
PETROBRAS	8,39%	18,17%	8,38%	18,17%	0,00%	0,01%
VIGOR	7,13%	39,26%	6,53%	30,66%	0,61%	8,60%
SARAIVA	6,28%	14,36%	3,86%	8,72%	2,43%	5,64%
SLC	1,79%	3,48%	0,94%	1,62%	0,84%	1,86%
SUZANO	6,88%	20,03%	4,80%	11,02%	2,08%	9,01%
TAM	10,22%	82,14%	9,65%	96,48%	0,57%	-14,34%
TEKA	-13,53%	-9,57%	-8,29%	-7,39%	5,24%	2,18%
TRACTEBEL	11,75%	30,82%	9,62%	23,28%	2,13%	7,53%
WEG	10,21%	23,21%	7,16%	14,67%	3,05%	8,54%

Fonte: Dados do estudo (2016).

Conforme verificado na Tabela 1, por meio das diferenças calculadas dos índices, os valores percentuais antes e depois da adoção do custo atribuído não tiveram comportamento homogêneo, evidenciando que, para algumas empresas, a adoção do custo atribuído produziu reflexos que afetaram de forma substancial os índices de Retorno sobre Ativo e Retorno sobre Patrimônio Líquido.

Tabela 2: Maiores diferenças em pontos percentuais no ROE

<u>Empresa</u>	<u>Diferença Pontos Perce ROE</u>
AES Tietê	121,00%
TAM	-14,34%
SUZANO	9,01%
VIGOR	8,60%
WEG	8,54%
TRACTEBEL	7,53%
DUKE	7,09%
IOCHPE-MAXION	6,05%
SARAIVA	5,64%
LIGHT	4,83%
CESP	4,59%
KLABIN	4,48%
EUCATEX	3,94%
GOL	-3,91%
MARFRIG	3,65%
COPEL	3,34%
CEMIG	3,32%
CPFL Energia	2,32%
TEKA	2,18%
SLC	1,86%
CELESC	0,82%
DASA	0,16%
JSL	0,11%
AES Eletropaulo	0,01%
PETROBRAS	0,01%

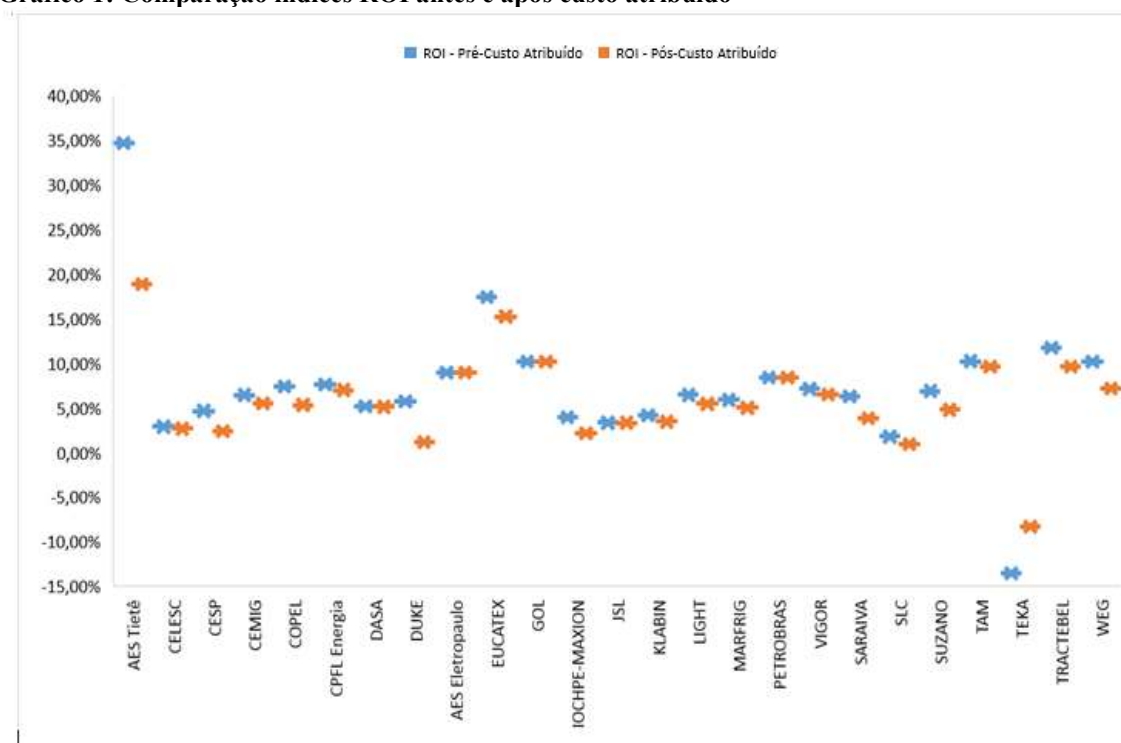
Tabela 3: Maiores diferenças - em pontos percentuais no ROI

<u>Empresa</u>	<u>Diferença e Pontos Perce ROI</u>
AES Tietê	19,46%
TEKA	5,24%
DUKE	4,59%
WEG	3,05%
SARAIVA	2,43%
CESP	2,30%
EUCATEX	2,19%
TRACTEBEL	2,13%
SUZANO	2,08%
COPEL	2,08%
IOCHPE-MAXION	1,81%
LIGHT	1,00%
CEMIG	0,95%
MARFRIG	0,89%
SLC	0,84%
KLABIN	0,73%
CPFL Energia	0,63%
VIGOR	0,61%
TAM	0,57%
CELESC	0,24%
DASA	0,03%
JSL	0,01%
GOL	0,00%
PETROBRAS	0,00%
AES Eletropaulo	0,00%

Fonte: Dados do estudo (2016).

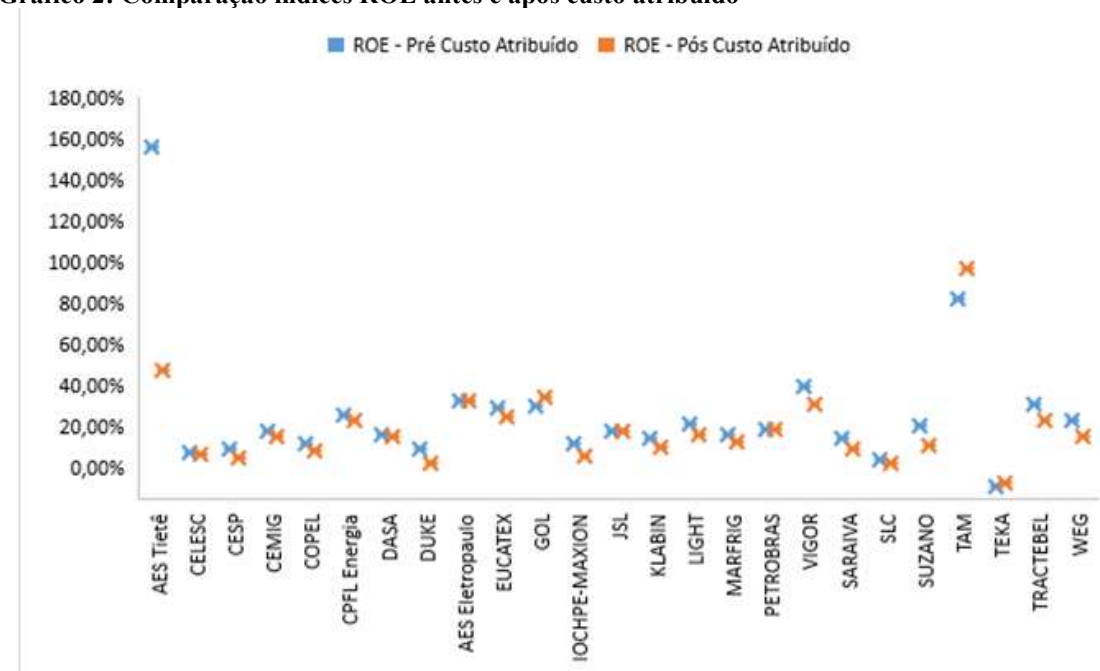
As Tabelas 2 e 3 evidenciam e organizam em forma decrescente os percentuais de diferença encontrados nos índices, calculados utilizando as demonstrações contábeis do exercício de 2009 antes da adoção do custo atribuído e depois da adoção do custo atribuído.

Consoante com esse resultado, Silveira et al. (2009) analisaram as práticas de governança corporativa nos exercícios de 1998 a 2004, concluindo que as empresas emissoras de ADR estão associadas a melhor governança corporativa. Concorre também, conforme demonstra Black (2015), que o entendimento e cultura corporativa anteriores ao fim do exercício de 2008 era de que as empresas brasileiras emissoras de ADR, pelo fato do mercado norte americano ser mais exigente em relação à transparência e demandar informações contábeis de melhor qualidade, era predito que teriam maior qualidade de informação contábil.

Gráfico 1: Comparação índices ROI antes e após custo atribuído

Fonte: Dados do estudo (2016)

No Gráfico 1, verifica-se que a maior variação em pontos percentuais do índice Retorno sobre Ativo foi da empresa AES Tietê, no valor de 19,46, seguida da empresa Tekacom Retorno sobre Ativo de 5,24. Em contrapartida, as empresas Gol, Petrobras e AES Eletropaulo não tiveram variação no índice Retorno sobre Ativo.

Gráfico 2: Comparação índices ROE antes e após custo atribuído

Fonte: Dados do estudo (2016)

No Gráfico 2, verifica-se que a maior variação em pontos percentuais do índice de Retorno sobre Patrimônio Líquido foi de 121 da empresa AES Tietê, seguida da empresa TAM com Retorno sobre Patrimônio Líquido de 14,34. Em contrapartida, a empresa AES Eletropaulo obteve a menor variação de 0,01 pontos percentuais.

Esses resultados são um indicativo que as empresas que não adotaram o custo atribuído possuem seus ativos imobilizados mensurados ao valor justo ou que o resultado da adoção do custo atribuído teria efeitos contábeis irrelevantes no grupo. Desta forma, verifica-se que as empresas brasileiras emissoras de ADR, por terem um nível maior de exigência de governança corporativa e de controles internos, o que contribui para uma melhor qualidade da informação contábil, de fato possuem os seus ativos imobilizados refletindo a realidade econômica da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objeto identificar os reflexos da adoção do custo atribuído no exercício de 2009, verificando as demonstrações contábeis das empresas antes da adoção e depois adoção, das empresas emissoras de ADR. Para este fim, foram analisadas as DFP e os pareceres dos auditores independentes de 108 empresas, coletados durante o exercício de 2016, referentes ao período do exercício de 2009 e 2010.

De modo geral, as empresas emissoras de ADR no exercício de 2009 possuíam parte seus ativos imobilizados já valorizados a valor de mercado, não sendo vantajoso ou não sendo necessário adotar o custo atribuído. Para as empresas adotantes, apenas duas delas, das 25 empresas que adotaram, tiveram relativa relevância nos índices, a saber: AES Tietê, na qual a variação em pontos percentuais foi de 19,46 e 121 nos índices ROI e ROE, respectivamente; e TAM, na qual a variação em pontos percentuais foi de 14,34 no índice ROE. As outras empresas obtiveram variações abaixo dos 10 pontos percentuais, sendo que para algumas as variações foram menores que 1 ponto percentual.

Pesquisas futuras poderão investigar e comparar as variações encontradas nos índices de ROI e ROE das empresas emissoras de ADR com empresas não emissoras de ADR, verificando dessa forma em quais desses grupos a adoção obteve maior impacto. Outros estudos podem verificar situações semelhantes em outros países e comparar estas variações. Por fim, os reflexos da adoção do custo atribuído não se limitam a impactos nos índices ROI e ROE, podendo ser investigado em futuras análises as consequências dessa adoção em outros índices correlatos aos que foram objeto desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

BLACK, R. **Heterogeneidade no ganho de qualidade informacional com adoção de IFRS: evidências do Brasil**. 2015. 81 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015.

BM&FBOVESPA. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo. **Empresas Listadas**. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/home.aspx?idioma=pt-br>> Acesso em: 08 jul. 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989**. Altera a legislação tributária federal Análise dos dados e Interpretação dos Dados e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7799.htm>. Acesso em: 08 jul. 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 08 jul. 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 08 jul. 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 08 jul. 2016.

BRUNI, A. L. **Globalização financeira, eficiência informacional e custo de capital: uma análise das emissões de ADRs brasileiros no período 1999-2001**. 2002. 188 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

CAMARGOS, M.A. **Reflexões sobre o cenário econômico brasileiro na década de 90**. In: XXII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 21., 2002, Curitiba. Anais... Curitiba: ABEPRO, 2002. p. 56-54.

CERVO, A; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Programas de DR APROVADOS**. Disponível em: <<http://sistemas.cvm.gov.br/?drprocessos>>. Acesso em: 11 jul. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 32: Tributos sobre o Lucro**, Brasília, 2009c. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 08 jul. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico OCPC 02: Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008**, Brasília, 2009a. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 08 jul. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico ICPC 10: Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43**, Brasília, 2009b. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 08 jul. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico NBC TG 37 (R3): Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade**, Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 08 jul. 2016.

COSTA, F. M.; FREITAS, K. C. Escolhas contábeis na adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: direcionadores da aplicação do Custo Atribuído para Ativos Imobilizados. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 3, p. 38-56, 2014.

FRANÇA, J. A.; CUNHA, G. H. M., CUNHA, D. P. Adoção do padrão IFRS no Brasil: Impacto do Custo Atribuído no Grau de Endividamento (GE) e no Retorno Sobre o Ativo (RSA) das Empresas. **REPEC**, v. 8, n. 2, p. 180-194, 2014.

MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A.; IUDÍCIBUS, S. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2002.

NYSE. New York Stock Exchange. **List**. Disponível em: < <https://www.nyse.com/index> > Acesso em: 08 jul. 2016.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEGORARO, D.; VIERO, C.; VELASQUEZ, M.D.P.; BORGES, A.P.M. **Correção Monetária de Balanços: uma análise de seus efeitos no patrimônio e resultado**. In: XXXI ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 21. 2011, Minas Gerais. Anais... Minas Gerais: ABEPRO, 2011. p. 1-10.

PEGORINI, M.A.; PACHECO, M.T.M.; CAMPAGNARO, A.M. **A evolução da responsabilidade do profissional da contabilidade**. In: XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 15. 2015, Bento Gonçalves. Anais... Porto Alegre: CRCRS, 2015.

ROVER, S; ALVES, J.L; BORBA; J.A. **Análise do Conteúdo Ambiental das Demonstrações Contábeis Publicadas no Brasil e nos Estados Unidos: um Estudo nas Companhias com ADR Nível III**. In: 2º CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2., 2005, São Paulo. Anais... São Paulo: FIPECAFI, 2005. p. 30-31.

SARQUIS, S.J.B. **Comércio internacional e crescimento econômico no Brasil**. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2011.

SILVEIRA, A.D.; LEAL, R.P.C; BARROS, L.A.B.C; SILVA, A.L.C. Evolution and determinants of firm-level corporate governance quality in Brazil. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 44, n. 3, p. 173-189, jul./ago./set. 2009.

RELAÇÃO ENTRE A EVIDENCIAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVA E O GERENCIAMENTO DE RESULTADOS

Rafael Ferla

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB)
rafaelferla@live.com

Samuel Haag

Especialista Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB)
samuelhaag@hotmail.com

Roberto Carlos Klann

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau -
FURB
rklann@furb.br

RESUMO

Diversos estudos têm investigado a associação entre a responsabilidade social corporativa e o gerenciamento de resultados, chegando a resultados divergentes. A discussão em torno desses resultados fornece *insights* de que, por um lado, empresas alocam os gastos em responsabilidade social conforme a necessidade de aumentar ou diminuir o lucro dos relatórios financeiros. Por outro lado, há estudos que evidenciaram que pelo fato de ter práticas com responsabilidade social, os gestores são mais éticos e fornecem informações mais confiáveis e fidedignas nos relatórios contábeis. Este estudo objetiva colaborar para a literatura com evidências empíricas para esta discussão. A amostra do estudo consiste em empresas brasileiras que divulgam o Relatório de Responsabilidade Social, GRI ou equivalente, pela internet, totalizando 114 empresas. A análise de dados foi realizada por meio de regressão linear múltipla, caracterizando a pesquisa como descritiva, documental e com abordagem quantitativa dos dados. Os resultados sustentam que as empresas com maior prática em responsabilidade social corporativa possuem um maior nível de gerenciamento de resultados.

Palavras-chave: Responsabilidade Social; Gerenciamento de Resultados; *Accruals* discricionários.

1 INTRODUÇÃO

As organizações que compõem a sociedade, sejam elas com ou sem finalidade lucrativa, se caracterizam como organizações voltadas ao acúmulo de riquezas aos proprietários. Neste contexto, emerge a Responsabilidade Social Corporativa, caracterizada a partir do envolvimento de empresas em causas sociais (SCHROEDER; SCHROEDER, 2004).

Segundo Thornton (2008), as práticas de responsabilidade social já estão institucionalizadas no ambiente corporativo, se tornando uma necessidade e não uma escolha para as organizações, independentemente de seu porte estrutural, tendo em vista que o envolvimento nas atividades sustentáveis gera benefícios tanto para a sociedade quanto para a organização, se tornando relevante no contexto atual.

Há na literatura grande quantidade de estudos relacionando indicadores de responsabilidade social com as medidas de desempenho econômico financeiro das empresas, mas poucas pesquisas exploraram a relação desses com o gerenciamento de resultados das organizações, sendo que evidências sugerem que as práticas de responsabilidade social corporativa abrem caminho para um comportamento oportunista do administrador, a partir das reflexões fornecidas pela Teoria da Agência (KIM; PARK; WIER, 2012).

Os conflitos de agência podem ocorrer nas organizações em função da relação agente e principal, segundo Farias (2012), quando os gestores utilizarem a flexibilidade das informações contábeis e realizarem práticas oportunistas com o intuito de alavancar seus benefícios pessoais – remuneração – surgindo assim o gerenciamento de resultados.

Para Martinez e Cardoso (2009), a prática do gerenciamento de resultados está diretamente relacionada com as escolhas realizadas pelos gestores quanto a práticas contábeis ou tomada de decisões operacionais. As consequências destas ações realizadas pelos gestores possuem um reflexo direto nos números contábeis repassados aos usuários. Conforme Martinez (2001), o gerenciamento pode direcionar o atendimento de metas estabelecidas, redução da variação nos lucros da organização ou com a finalidade de redução do resultado atual para ampliar os resultados futuros.

De acordo com Kim, Park e Wier (2012), haveria uma tendência para que empresas socialmente responsáveis se comprometessem com a mitigação do gerenciamento de resultados, oferecendo informações financeiras com maior nível de transparência e de maior qualidade aos *stakeholders* em relação às empresas que não possuem os mesmos níveis de responsabilidade social. Evidências apresentadas pelos autores supracitados sugerem este comportamento nas empresas socialmente responsáveis, as preocupações éticas dos gestores restringem o gerenciamento, tornando as informações financeiras destas empresas de maior qualidade.

No entanto, os resultados ainda não são conclusivos na literatura, se as empresas que possuem práticas de responsabilidade social utilizam-se dessas práticas para gerenciar resultados favoráveis para a organização; ou se o fato de ter responsabilidade social influencia em divulgações financeiras mais honestas e fidedignas. Tendo em vista esta discussão, o objetivo do estudo consiste em verificar o efeito do nível de evidenciação de responsabilidade social na prática de gerenciamento de resultados de empresas brasileiras.

O estudo se justifica em função da relevância da temática de gerenciamento de resultados no ambiente de pesquisa contábil (MARTINEZ, 2013). Analisar o comportamento de gerenciamento de resultados no ambiente das empresas socialmente responsáveis torna-se relevante, tendo em vista que os resultados de Prior et al. (2008), Chich, Shen e Kang (2008) e Kim, Park e Wier (2012) não são convergentes e ainda podem ser estudados em outros contextos. As contribuições do estudo estão em analisar no contexto brasileiro as empresas socialmente responsáveis, utilizando como variável preditora do gerenciamento de resultados a evidenciação de responsabilidade social da organização.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico são apresentados os aspectos conceituais da Responsabilidade Social Corporativa e, posteriormente, questões relacionadas ao gerenciamento de resultados, a partir das quais foram desenvolvidas as hipóteses da pesquisa.

2.1 Responsabilidade Social Corporativa

Segundo Schroeder e Schroeder (2004), historicamente é reconhecido o papel do Estado em atender as demandas para garantir o bem-estar social dos indivíduos, entretanto, a limitação financeira enfrentada pelo Estado contribuiu para o fornecimento de serviços de baixa qualidade, exigindo novas fontes para o cumprimento destas demandas. Neste contexto, o papel das empresas passou envolver certa responsabilidade sobre a sociedade, por meio do auxílio em causas sociais, emergindo a Responsabilidade Social Corporativa (RSC) (SCHROEDER; SCHROEDER, 2004).

Verifica-se que conceito da RSC possui relação com a premissa de que as organizações devem prezar pela melhoria do bem-estar social de seu ambiente (FREDERICK, 1994). Para Holme e Watts (1999), apesar do objetivo corporativo central ser o lucro, as organizações

devem realizar iniciativas que contribuam para o bem-estar social, realizando as atividades dentro das normas vigentes. Neste contexto, a RSC torna-se um dever para todas as empresas que visam resguardar o interesse em geral da sociedade.

Trata-se de reconhecer que as atividades organizacionais não atingem somente as partes interessadas da empresa, mas abrangem uma área mais ampla que este meio, seja a sociedade local ou meio ambiente (BORGER, 2001). As práticas de responsabilidade social são uma tendência apresentada em empresas de todo o mundo. No Brasil também há traços dessa ocorrência, que influencia inclusive as escolhas estratégicas das organizações para maior efetividade (COUTINHO; SOARES, 2002).

Conforme Wartick e Cochran (1985), o conceito de RSC é composto por duas premissas: (i) há um pacto entre a empresa e a sociedade, neste ambiente as ações realizadas pelas organizações devem estar alinhadas com os objetivos sociais; (ii) as empresas possuem importância em nível de regulação, servindo como influentes morais na sociedade, evidenciando e fortalecendo os valores.

A partir da visão de responsabilidade social, organizações buscam cada vez mais realizar ações sociais, seja a partir da filantropia, ou com auxílio estratégico de organizações do terceiro setor, sendo observada a participação em programas voluntários disponíveis para empresas, proteção do meio ambiente e controles de condutas internas a partir de código de ética (SOARES, 2004).

A responsabilidade social considera importante os interesses dos grupos que norteiam as práticas organizacionais, sendo o sucesso da empresa cada vez mais ligado a eventos sociais e ambientais, buscando o desenvolvimento sustentável (CLARKSON, 1995). A partir disso, as práticas de responsabilidade social também se tornaram estratégicas para as organizações, podendo implicar em ambientes de trabalho mais eficazes, a partir de uma imagem institucional mais forte, gerando consequências internas e externas para a organização (COUTINHO; SOARES, 2002).

As implicações relacionadas à RSC para as organizações têm sido estudadas, sendo que argumentos destacam que empresas que possuem ações socialmente responsáveis sofreriam perdas relacionadas à redução da competitividade no mercado, em função de maiores custos em suas operações, justamente pelas ações de responsabilidade social realizadas (FRIEDMAN, 2007).

Entretanto, outro viés destaca pontos negativos para a não adoção de práticas voltadas à responsabilidade social, pois as empresas socialmente irresponsáveis também teriam um impacto em seu desempenho, implicando em redução da competitividade e aumento dos custos, em função da realização de ações não apoiadas pela RSC (WADDOCK; GRAVES, 1997).

A RSC pode transmitir aos *stakeholders* e credores uma visão de maior habilidade da gestão. A empresa socialmente responsável terá investimentos em sua reputação, evidenciando práticas socialmente responsáveis que podem acarretar em benefícios específicos ligados a reduções dos custos de transações com credores (ALEXANDER; BUCHOLTZ, 1978). Segundo Waddock e Graves (1997), as boas práticas de gestão estariam ligadas à RSC, o foco no desempenho social ampliaria a relação com as partes interessadas e beneficiaria o desempenho da organização. Neste sentido, a RSC pode ser uma prática que amplifica a eficácia na utilização dos recursos organizacionais (ORLITZKY, 2003).

Sob o contexto de gestão, a RSC implica no cumprimento dos pilares fundamentais da ética empresarial, preservação dos recursos naturais e respeito aos trabalhadores (SOARES, 2004). Segundo Carroll (1979), empresas socialmente responsáveis devem buscar o resultado, cumprir todos os aspectos normativos, comportar-se de maneira ética e apoiar a sociedade a partir de projetos sociais.

Segundo Kim, Park e Wier (2012), as empresas que se pactuam por práticas de RSC se esforçam visando atender de maneira ética os interesses de seus *stakeholders*, possuindo maior

propensão em restringir práticas de gerenciamento de resultados, fornecendo informações contábeis de maior qualidade, sob aspectos da transparência e confiabilidade.

2.2 Gerenciamento de Resultados

O gerenciamento de resultados surge em decorrência da atitude oportunista dos gestores, que diminuem o reconhecimento dos ganhos ou aumentam o reconhecimento das perdas para obter algum benefício econômico, seja por isenção de impostos (redução de cotas, aumento de tarifas, entre outros) ou qualquer outro benefício advindo desse reconhecimento (JONES, 1991).

Healy e Wahlen (1998) definem que o gerenciamento de resultados inicia quando os gerentes usam o próprio julgamento na divulgação e na estruturação de operações para alterar os relatórios financeiros, a fim de mascarar algumas informações das partes interessadas sobre o desempenho econômico da empresa, ou para influenciar os resultados contratuais que dependem dos números contábeis reportados.

Segundo Martinez (2001), há três espécies de gerenciamento de resultados: o gerenciamento que objetiva o aumento ou redução do resultado, no qual o objetivo do gestor está no cumprimento de metas que necessitam a redução ou aumento do lucro; o *income smoothing*, no qual o gestor busca evitar a variação no resultado da organização; e o gerenciamento para aumentar resultados futuros, no qual há uma redução no resultado atual para melhorar lucros futuros (MARTINEZ, 2001).

Conforme Paulo (2007), o gerenciamento de resultados também pode ocorrer a partir das atividades operacionais, alguns modelos analisam determinadas contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado para mensurar os níveis normais de atividade da organização e verificar a existência de possíveis níveis anormais de atividades.

A característica do gerenciamento de resultados por atividades operacionais está na realização da gestão das atividades durante o ano, conforme a percepção dos gestores frente ao desempenho operacional, enquanto a gestão envolvendo *accruals* (escolhas contábeis) geralmente ocorre ao final do exercício com a publicação das demonstrações financeiras (CUPERTINO, 2013).

A literatura sustenta que o gerenciamento de resultados não está relacionado com a atitude antiética do gestor, ou seja, com o ato de fraudes nos relatórios contábeis, uma vez que fraude trata-se de divulgações irreais (valores incorretos) nas demonstrações financeiras. Diferentemente, o gerenciamento de resultados ocorre quando o gestor se aproveita da subjetividade no reconhecimento dos ganhos e das perdas nos relatórios, respectivamente, atrasando ou adiantando estes dentro do permitido legalmente, oferecendo alguns benefícios legais e fiscais para a empresa (BURGSTAHLER; DICHEV, 1997).

Uma ponte para ligar os valores apresentados nas demonstrações financeiras, que contém certa relação do gerenciamento de resultados, com as práticas de RSC é tangenciada por Waddock e Graves (1997), que encontraram uma relação positiva entre o desempenho financeiro do exercício anterior com o desempenho social, sugerindo que a folga de recursos financeiros implica em maiores oportunidades de alocação dos gastos, e assim, um gerenciamento de resultados (não evidenciado), buscando benefícios para a empresa.

Uma reflexão sobre essa vertente aborda que as práticas de responsabilidade social são utilizadas para alocação da folga de recursos financeiros, gerenciando os ganhos e perdas do resultado da empresa (HASSELDINE; MORRIS, 2013). Com base nesta reflexão, elabora-se a primeira hipótese de pesquisa, com o intuito de verificar se as empresas utilizam práticas de responsabilidade social para gerenciar resultados.

H1: Existe uma relação positiva entre as práticas de responsabilidade social corporativa com o gerenciamento de resultados.

Por outro lado, as práticas de responsabilidade social também podem obrigar as empresas a serem mais transparentes e confiáveis em seu desempenho, implicando em uma maior qualidade da informação contábil de seus relatórios financeiros (WOOD, 1991).

O estudo de Kim, Park e Wier (2012) verificou que as empresas que possuem um maior nível de responsabilidade social se comportam apropriadamente para restringir a gestão de ganhos e, desse modo, oferecer informações financeiras mais transparentes e de confiança aos investidores, em comparação com outras empresas que não atendem aos mesmos critérios sociais.

Segundo Kim, Park e Wier (2012), o arcabouço de teorias relacionadas à RSC evidencia que há indicativos que favoreçam atuações dos gestores e colaboradores de maneira honesta, confiável e ética. Neste sentido, estas organizações tendem a possuir alto padrão de comportamento em suas relações.

Há também evidências que sustentem aumento da reputação das organizações de empresas socialmente responsáveis, a valorização desta reputação implicaria na inibição de atividades socialmente irresponsáveis. Neste ambiente, os gestores poderiam ampliar a reputação da organização frente à sociedade a partir de práticas de responsabilidade social, bem como restringir práticas de gerenciamento de resultados para manter tal reputação (KIM; PARK; WIER, 2012).

Assim, sustenta-se a segunda hipótese de pesquisa, que oposta à anterior, procura testar se as empresas com práticas de responsabilidade social são mais propensas a ter um menor gerenciamento de resultados, determinando que as empresas que possuem essa prática são mais éticas e divulgam informações financeiras de maior qualidade.

H2: Existe uma relação negativa entre as práticas de responsabilidade social corporativa com o gerenciamento de resultados.

Alguns estudos analisam se as práticas de RSC são utilizadas como instrumentos de gerenciamento dos resultados. Prior et al. (2008) verificaram se as empresas utilizam práticas de responsabilidade social para disfarçar o gerenciamento de resultados. Os achados evidenciaram uma relação positiva entre o gerenciamento de resultados e a responsabilidade para empresas que atuam em ambientes regulados, contudo, para ambientes não regulados não houve significância estatística no modelo.

Os achados de Chich, Shen e Kang (2008) fornecem evidências distintas, ao analisar a responsabilidade social com o gerenciamento de resultados, sugerem que as empresas com práticas de RSC gerenciavam mais resultados em relação aos acréscimos no lucro, sendo menos propensas a suavizar os resultados.

Kim, Park e Wier (2012) analisaram se as empresas socialmente responsáveis possuíam comportamento diferente das outras a partir das informações de seus relatórios financeiros quanto ao gerenciamento de resultados. Os achados evidenciaram que as empresas socialmente responsáveis também eram menos propensas a gerenciar os resultados a partir de acúmulos discricionários e da manipulação de atividades reais. Os resultados sugerem que as preocupações com a ética da empresa faziam com que os gestores transmitissem as informações financeiras das organizações com maior qualidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A realização de comparações estatísticas de informações retiradas de dados secundários implicam na caracterização da pesquisa como descritiva, documental e com abordagem quantitativa. A população contempla todas as empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBovespa), totalizando 455 empresas em janeiro de 2016. A amostra foi selecionada com base nas informações disponíveis nos bancos de dados: Thomson®, Economática® e divulgados pela própria empresa, nas quais se obteve uma amostra final para análise de 114 empresas referente ao ano de 2015.

Para verificar as relações descritas nas hipóteses de pesquisa foram utilizadas regressões lineares múltiplas, de acordo com o modelo proposto por Kim, Park e Wier (2012), no qual as variáveis dependentes representam o gerenciamento de resultados por meio de decisões operacionais; as variáveis independentes representam a evidenciação da responsabilidade social corporativa e demais variáveis de controle, todas descritas no Quadro 1 e na Equação (1) na sequência.

Quadro 1– Variáveis das Regressões Lineares Múltiplas

Tipo	Variável	Indicação / Mensuração
Dependente RAM_PROXY	AB_CFO	Nível anormal de fluxo de caixa operacional.
	AB_PROD	Custos de produção anormais.
	AB_EXP	Despesas discricionárias anormais.
	COMBINED_RAM	COMBINED_RAM = AB_CFO - AB_PROD + AB_EXP
Independentes	CSR_SCORE	Score de responsabilidade social, mensurado por meio da evidenciação de aspectos de responsabilidade social corporativa: comunidade, diversidade, relações trabalhistas, meio ambiente e produto.
	ABS_DA	Valor absoluto dos <i>accruals</i> discricionários, mensurado de acordo com o modelo de Jones Modificado (DECHOW; SLOAN; SWEENEY, 1995).
	SIZE	Tamanho da empresa calculado pelo logaritmo natural do ativo total.
	MB	Índice <i>market-to-book</i> , calculado pela divisão do valor de mercado pelo valor contábil.
	ADJ_ROA	Indicador de retorno sobre o ativo, medido pela divisão do lucro líquido pelo ativo total.
	BIG4	Variável <i>dummy</i> que assume o valor de 1 se a empresa é auditada por uma Big 4 ou 0 caso contrário.
	LEV	Dívidas de longo prazo escalonado pelo ativo total.
	EO	Variável <i>dummy</i> que assume o valor 1 se a empresa terá ofertas de ações no próximo ano e 0 caso contrário.
	RD_INT	Variável <i>dummy</i> que assume o valor 1 se a empresa possui investimentos em pesquisa e desenvolvimento, e 0 caso contrário.
	GOVERNANCE	Nível de governança da empresa, mensurado de acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), sendo atribuído valor 1 para as empresas listadas no índice e 0 caso contrário.
	FIRM_AGE	Idade da empresa, resultado da diferença entre o ano atual menos o ano de fundação.
	ADMIRED	Variável <i>dummy</i> que assume o valor 1 se a empresa está listada nas mais admiradas e 0 caso contrário.
	ε_t	Erro da equação.

Fonte: Adaptado de Kim, Park e Wier (2012).

$$\begin{aligned}
 RAM_PROXY_t = & \alpha_0 + \alpha_1 CSR_SCORE_t + \alpha_2 ABS_DA_t + \alpha_3 SIZE_{t-1} + \alpha_4 MB_{t-1} \\
 & + \alpha_5 ADJ_ROA_{t-1} + \alpha_6 BIG4_t + \alpha_7 LEV_{t-1} + \alpha_8 EO_t + \alpha_9 RD_INT_t \\
 & + \alpha_{10} GOVERNANCE_t + \alpha_{11} FIRM_AGE_t + \alpha_{12} ADMIRED_t + \varepsilon_t
 \end{aligned}
 \tag{1}$$

O modelo utilizado neste estudo, com base em Kim, Park e Wier (2012), foi adaptado para o cenário brasileiro. Assim, duas variáveis do modelo original, um código setorial e outra da *Securities and Exchange Commission* (SEC), foram removidas do modelo. Além disso, a variável RD_INT foi adaptada para *dummy*, devido às empresas brasileiras não investirem, ou não divulgarem os valores gastos com pesquisa e desenvolvimento, para que fosse possível utilizar um indicador com variabilidade suficiente.

O *score* de responsabilidade social foi mensurado de acordo com a postura da empresa frente aos aspectos: comunidade, diversidade, relações trabalhistas, meio ambiente e produto. Os autores do modelo original coletaram essa informação de um banco de dados específico de Harvard (KIM; PARK; WIER, 2012). Na presente pesquisa, buscou-se identificar os aspectos

mencionados (comunidade, diversidade, relações trabalhistas, meio ambiente e produto) no banco de dados da Thomson®, no subtítulo de RSC, gerando 17 variáveis *dummies*, como por exemplo, acidentes ambientais, política de eficiência de água e de energia, entre outras variáveis relacionadas aos aspectos supracitados. Assim, o *score* é formado pelo somatório desse conjunto de variáveis, evidenciando de maneira categórica as práticas de responsabilidade social corporativa.

Quadro 2 – Variáveis que formaram o score de RSC

Variável	Descrição
PWE	Policy Water Efficiency
PEE	Policy Energy Efficiency
CRA	Corporate Responsibility Awards
PSP	Policy Sustainable Packaging
TCR	Toxic Chemicals Reduction
ESCM	Environmental Supply Chain Management
BIR	Biodiversity Impact Reduction
EDP	Eco-Design Products
PDO	Policy Diversity and Opportunity
ACI	Accidents
PCI	Policy Community Involvement
PRM	Product Responsibility Monitoring
ECP	Executive Compensation Policy
CSR-SRGA	CSR Sustainability Report Global Activities
GRI-RG	GRI Report Guidelines
CSR-SR	CSR Sustainability Reporting

Fonte: Thomson One Banker.

As variáveis de controle buscaram mensurar e controlar os efeitos adjacentes ao objetivo da pesquisa. Por exemplo, a variável *ABS_DA* foi incluída como uma *proxy* para gerenciamento de resultados por *accruals* (escolhas contábeis), controlando as atividades de manipulação das decisões operacionais. Zang (2011) encontrou um *trade-off* entre esses dois métodos de gerenciamento de resultados em função de seus custos relativos, inferindo que os gestores escolhem entre uma ou outra alternativa em função daquela que apresentar menores custos associados.

Vários estudos determinaram que o tamanho da empresa está correlacionado com as práticas de RSC (WADDOCK; GRAVES, 1997; MCWILLIAMS; SIEGEL, 2006; PRIOR et al., 2008), logo, as variáveis *MB*, *EO* e *SIZE* foram incluídas no modelo como representantes da oportunidade de crescimento e do tamanho da organização.

A variável *ADJ_ROA* foi incluída para isolar o efeito do aspecto ético presente nas práticas de responsabilidade social corporativa para a gestão de lucros, tendo em vista que, segundo Kim, Park e Wier (2012), gestores de empresas voltadas a práticas socialmente responsáveis tendem a realizar ações pautadas na ética, visando fornecer informações contábeis com maior fidedignidade aos *stakeholders*.

A variável *BIG4* consiste de um indicador para diferenciar as firmas auditadas por grandes empresas de auditoria, pois essas podem apresentar uma gestão diferenciada (BECKER et al., 1998). Segundo Francis e Wang (2008), empresas de auditoria *big four*, em função de sua estrutura e controle do risco à reputação, fornecem informações financeiras de maior qualidade ao mercado.

O comportamento da empresa com as práticas de RSC pode afetar seu estágio de amadurecimento, portanto, foi incluída a variável idade (*FIRM_AGE*) para controlar esse efeito. A Governança Corporativa visa reduzir a assimetria informacional no mercado financeiro e proteger os acionistas (SROUR, 2005), tanto majoritários quanto minoritários (DANTAS et al., 2008), direcionando o fornecimento de informações contábeis de maior qualidade (Almeida, 2010). Dechow e Skinner (2000) apontam que falhas nos mecanismos de governança corporativa podem propiciar o comportamento oportunista dos gestores em

gerenciar resultados nas empresas, logo, o indicador GOVERNANCE mensura os níveis diferenciados de governança corporativa.

McWilliams e Siegel (2006) consideram que os investimentos em pesquisa e desenvolvimento associam-se positivamente com as práticas de RSC, pois esta atua como um elemento estratégico nas organizações, entretanto, também pode ser um reflexo de normas ligadas à atividade organizacional, o indicador RD_INT diferencia as empresas que possuem investimentos em P&D como uma visão estratégica da RSC.

Por fim, Musteen et al. (2009) constataram que a reputação da empresa possui forte associação com sua gestão e as práticas de RSC, assim, para controlar tal efeito, tem-se a variável ADMIRE, que diferencia as empresas que são admiradas e possuem uma reputação a zelar. No modelo de Kim, Park e Wier (2012), as empresas são diferenciadas pela *Fortune's America's Most Admired Companies*. Porém não há empresas brasileiras nesse indicador, portanto, foi utilizada uma revista brasileira que lista as empresas mais admiradas de maneira geral pela população, seu prestígio, que é justamente o efeito a ser mensurado por essa variável.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O modelo da presente pesquisa consiste de regressões lineares múltiplas, nas quais as variáveis dependentes mensuram o gerenciamento de resultados por decisões operacionais, enquanto as variáveis independentes buscam explicar esse gerenciamento de resultados por meio das práticas de responsabilidade social corporativa, com as respectivas variáveis de controle.

As Tabelas 1 e 2 apresentam, respectivamente, a estatística descritiva e a correlação entre as variáveis utilizadas nesse modelo.

Tabela 1 - Estatísticas descritivas

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desv. P.	KS (sig)
COMBINED_RAM	114	-185,161	220,707	10,140	40,988	0,000
AB_CFO	114	0,000	0,249	0,064	0,059	0,000
AB_PROD	114	-0,746	2,753	0,119	0,392	0,000
AB_EXP	114	-185,925	222,841	10,195	41,220	0,000
ADJ_ROA	114	-0,251	0,373	0,036	0,078	0,000
MB	114	0,005	12,691	1,704	2,110	0,000
SIZE	114	17,713	27,400	22,085	1,770	0,200
GOVERNANCE	114	0,000	1,000	0,667	0,4735	0,000
LEV	114	0,000	0,585	0,205	0,151	0,033
ADMIRE	114	0,000	1,000	0,096	0,297	0,000
CSR_SCORE	114	0,000	16,000	3,772	5,260	0,000
ABS_DA	114	1,382	285,380	53,737	46,269	0,000
BIG4	114	0,000	1,000	0,825	0,382	0,000
EO	114	0,000	1,000	0,307	0,463	0,000
RD_INT	114	0,000	1,000	0,167	0,374	0,000
FIRM_AGE	114	4,000	123,000	47,596	28,214	0,003

Fonte: Dados da Pesquisa.

O teste de normalidade apresentou significância para a maioria das variáveis (com exceção da variável tamanho, gerando maior confiabilidade das variáveis para o modelo.

Tabela 2 - Correlações entre as variáveis do modelo

1 - COMBINED_RAM	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
2 - AB_CFO		1													
3 - AB_PROD	,592*		1												
4 - AB_EXP	,999*	,034	,598**	1											
5 - ADJ_ROA	-,039	,469**	-,060	-,040	1										
6 - MB	,030	,324**	-,053	,029	,375**	1									
7 - SIZE	,314*	-,167	,340**	,316*	-,001	,103	1								
8 - GOVERNANCE	,006	,086	,075	,006	,057	,037	,358**	1							
9 - LEV	,294*	-	,204*	,295*	-	,194*	,133	,455**	,257*	1					
10 - ADMIRED	-,020	,079	-,100	-,021	,051	,066	,244**	-,021	-,044	1					
11 - CSR_SCORE	,127	,014	,136	,127	,136	,259**	,745**	,268*	,235*	,190*	1				
12 - ABS_DA	,018	,264**	-,059	,017	-,185*	-,001	-,131	-,030	-,050	,116	-,047	1			
13 - BIG4	,149	,091	,174	,150	,118	,079	,380**	,408*	,166	,073	,209*	-,054	1		
14 - EO	,084	,080	-,006	,083	-,146	-,038	,120	,148	,062	,105	,069	,104	,207*	1	
15 - RD_INT	,070	,037	,036	,069	,072	,116	,252**	,067	,128	,173	,289**	-,047	,083	-,043	1
16 - FIRM_AGE	,021	-,146	-,084	,020	-,012	,039	-,267**	-,421*	-,175	,009	-,176	-,223*	-,061	-,205*	-,080

** . A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* . A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir da Tabela 2, constatou-se a existência de correlação entre algumas variáveis, como por exemplo, a AB_EXP, que se correlaciona significativamente com AB_PROD, indicando que empresas com maiores despesas discricionárias anormais tendem a apresentar maior nível de custo de produção anormal.

A variável retorno sobre o ativo ADJ_ROA correlacionou-se positivamente com o nível anormal de fluxo de caixa operacional, demonstrando a tendência de maior retorno sobre o ativo nas empresas com maior AB_CFO. Tal resultado vai de encontro à proposição teórica de Roychowdhury (2006), que previu uma relação negativa entre o CFO anormal e a rentabilidade da empresa, decorrente da manipulação das vendas por meio de promoções ou afrouxamento para concessão de crediário.

O valor de mercado (MB) correlacionou-se positivamente com AB_CFO, inferindo-se que empresas com maior nível anormal de fluxo de caixa operacional tendem a possuir maior valor de mercado.

O tamanho da empresa (SIZE) correlacionou-se positivamente com AB_PROD e AB_EXP, direcionando que empresas maiores tendem a apresentar maior custo de produção e despesas discricionárias anormais. O tamanho também se correlaciona positivamente com a governança corporativa (GOVERNANCE), indicando que empresas maiores tendem a possuir maior estrutura de governança. Verificou-se que empresas com maior endividamento de longo prazo (LEV) tendem a apresentar menor nível anormal de fluxo de caixa operacional e maiores custo de produção e despesas discricionárias anormais.

A variável do valor absoluto dos *accruals* discricionários (ABS_DA) correlacionou-se positivamente com AB_CFO, neste sentido, empresas com maiores *accruals* discricionários tendem a apresentar maior nível anormal de fluxo de caixa operacional. Este resultado pode indicar que as empresas da amostra não utilizam os *accruals* como substitutos das decisões operacionais em relação ao gerenciamento de resultados, como previsto em Zang (2011).

Considerando os dados das Tabelas 1 e 2, as variáveis dependentes COMBINED_RAM e AB_EXP apresentam problemas de colinearidade, porém, elas são utilizadas em regressões separadas, apenas obtendo resultados semelhantes. As demais variáveis estão conforme os pressupostos do modelo apresentado.

Para mensurar a variável independente ABS_DA, que consiste no valor absoluto dos *accruals* discricionários, este estudo utilizou o modelo de Jones Modificado (DECHOW; SLOAN; SWEENEY, 1995), o resumo desse modelo é apresentado pela Tabela 3.

Tabela 3– Resumo da regressão para estimação dos Accruals Discricionários

	R	Durbin-Watson	Z	Sig.
Modelo	,202	2,053	3,619	,014
Variável	t	Beta	Sig.	
Constante	-0,181	-2,725	0,857	
1/(Ativo Total)	0,009	20465,056	0,993	
Variação das receitas	3,293	227,161	0,001	
Ativo Imobilizado	-0,015	-5,38 ^{e-09}	0,988	

Fonte: Dados da Pesquisa

A substituição dos betas apresentados na Tabela 3 gera o indicador dos *accruals* não-discricionários, que para utilização da variável independente em questão foi calculado a diferença absoluta entre esse valor e os *accruals* totais, gerando o indicador de valor absoluto dos *accruals* discricionários.

Após se obter todas as variáveis propostas, foram efetuados os cálculos com cada variável dependente do modelo, gerando quatro regressões lineares múltiplas, apresentadas na Tabela 5. Os pressupostos de multicolinearidade e de homoscedasticidade foram verificados pelo VIF e pelo teste de Cochran, respectivamente, apresentados na Tabela 4 a seguir.

Tabela 4 – Pressupostos de Multicolinearidade e Homoscedasticidade

Modelo Variável	AB_CFO (VIF)	AB_EXP (VIF)	AB_PROD (VIF)	COMBINED_RAM (VIF)
ADJ_ROA	1,430	1,430	1,430	1,430
MB	1,339	1,339	1,339	1,339
SIZE	3,718	3,718	3,718	3,718
GOVERNANCE	1,564	1,564	1,564	1,564
LEV	1,512	1,512	1,512	1,512
ADMIRE	1,194	1,194	1,194	1,194
CSR_SCORE	2,747	2,747	2,747	2,747
ABS_DA	1,240	1,240	1,240	1,240
BIG4	1,474	1,474	1,474	1,474
EO	1,150	1,150	1,150	1,150
RD_INT	1,133	1,133	1,133	1,133
FIRM_AGE	1,498	1,498	1,498	1,498
Teste de Cochran			Q de Cochran Sig.	758,653 ,000

Fonte: Dados da Pesquisa.

A Tabela 4 não apresenta valores superiores a 5 para o teste VIF, indicando que as variáveis são pouco relacionadas linearmente, fornecendo uma baixa variância dos coeficientes da regressão e deixando-os mais estáveis para a interpretação. A significância de 0,01 encontrada no teste de Cochran fornece suporte para afirmar que a variância do erro é constante, cumprindo o pressuposto da homoscedasticidade.

Tabela 5–Resultados das Regressões Lineares Múltiplas

Modelo Variável	AB_CFO Coeficiente (t-stat)	AB_EXP Coeficiente (t-stat)	AB_PROD Coeficiente (t-stat)	COMBINED_RAM Coeficiente (t-stat)
(Constante)	,160 (1,648)	-279,055* (-3,319)	-2,619* (-3,251)	-276,276* (-3,302)
CSR_SCORE	,000 (0,209)	-1,910*** (-1,657)	-,017 (-1,559)	-1,893*** (-1,650)
MB	0,006* (2,646)	-,217 (-0,108)	-,008 (-0,425)	-,203 (-0,102)
SIZE	-,006 (-1,256)	12,352* (3,099)	0,128* (3,357)	12,218* (3,081)
GOVERNANCE	,011 (1,009)	-10,875 (-1,125)	-,081 (-0,878)	-10,782 (-1,121)
LEV	-0,100** (-2,906)	47,841 (1,603)	,026 (0,090)	47,715 (1,607)
ADMIRE	,004 (0,242)	-18,826 (-1,396)	-0,263** (-2,036)	-18,559 (-1,383)
ADJ_ROA	0,284* (4,374)	43,205 (0,768)	-,009 (-0,017)	43,498 (0,777)
ABS_DA	0,000* (3,384)	,124 (1,402)	,000 (0,334)	,124 (1,410)
BIG4	,012 (0,894)	2,057 (0,177)	,073 (0,652)	1,997 (0,173)
EO	,012 (1,268)	7,454 (0,880)	-,039 (-0,478)	7,506 (0,891)
RD_INT	,007 (0,600)	3,462 (0,333)	-,005 (-0,051)	3,474 (0,336)
FIRM_AGE	,000 (-1,249)	,221 (1,395)	-5,606 ^{e-05} (-0,037)	,221 (1,401)
R ²	0,689	0,452	0,439	0,451
Durbin-Watson	2,273	1,903	1,965	1,905
Z	7,609	2,159	2,012	2,143
Sig.	0,000	0,019	0,030	0,020

Sig. * 0,01 ** 0,05 *** 0,1

Fonte: Dados da Pesquisa.

A primeira regressão demonstrou-se significativa apenas para variáveis de controle: ADJ_ROA, MB, LEV e ABS_DA, indicando que os níveis anormais de fluxo de caixa operacional não são determinados pelas práticas de RSC. Com base nesse primeiro modelo, nada se pode concluir a respeito das hipóteses de pesquisa.

Com relação à variável LEV, observou-se significância estatística apenas na regressão AB_CFO. O coeficiente negativo evidencia que empresas com maior endividamento tendem a apresentar maior nível de GR por atividades reais. Em relação a achados anteriores, os resultados não corroboram com achados de Rezende e Nakao (2012), os quais apontam que empresas com maior endividamento tendem a gerenciar menos seus resultados.

A regressão das despesas discricionárias anormais (AB_EXP) apresentou significância estatística para a RSC ao nível de 0,1, evidenciando uma relação negativa (Beta = -1,992), sinalizando maior gerenciamento de resultados, o que permitiu aceitar a primeira hipótese e rejeitar a hipótese 2 do estudo. Esse achado corrobora o estudo de Prior et al. (2008), sinalizando que empresas podem utilizar práticas de responsabilidade social corporativa e gerenciar resultados, enquanto Park e Wier (2012), evidenciam que empresas socialmente responsáveis

estão menos propensas a gerenciar os resultados e fornecem relatórios contábeis mais fidedignos.

Ainda no segundo modelo, a variável de controle tamanho das organizações (SIZE) demonstrou-se significativa ao nível de 1%, indicando uma relação positiva com as despesas discricionárias anormais, o sinal positivo é um indicativo de menor gerenciamento de resultados, neste sentido, há um indicativo de que quanto maior o tamanho da empresa, menor a propensão dos gestores ao gerenciamento de resultados.

O terceiro modelo buscou relacionar os custos de produção anormais, nos quais pode haver alocação de recursos para disfarçar o gerenciamento de resultados. Porém, *oscore* de responsabilidade social não demonstrou significância estatística, não evidenciando a relação esperada para a regressão. As evidências significantes para esse modelo encontram-se nas variáveis SIZE e ADMIRE, indicando que grandes empresas, que não estão entre as mais admiradas, possuem maiores custos de produção anormais, um indicativo de prática de gerenciamento de resultados, enquanto empresas caracterizadas como mais admiradas tem menor gerenciamento de resultados.

A última regressão corresponde a uma métrica que reúne todas as três anteriores, porém, a variável AB_EXP possui maior variabilidade dos dados, tendo influenciado esse indicador para resultados semelhantes ao segundo modelo. Assim, mesmo unindo as três variáveis dependentes, as variáveis preditoras não se demonstraram significantes, com exceção da CSR_SCORE (negativa) e SIZE (positiva), reforçando os achados anteriores, nos quais empresas socialmente responsáveis mostraram-se mais propensas a gerenciar resultados (rejeita-se a Hipótese 2), assim como empresas maiores engajam-se menor em gerenciamento de resultados por atividades reais.

Os resultados encontrados convergem com o estudo de Prior et al. (2008), os quais encontraram que as empresas utilizam as práticas de responsabilidade social para disfarçar o gerenciamento de resultados em ambientes regulados. Em contraponto, a literatura aponta indicativos de que as empresas socialmente responsáveis também são mais éticas em relação ao gerenciamento de resultados.

Neste contexto, este estudo não corrobora os resultados encontrados por Kim, Park e Wier (2012), que fornece maiores evidências de que as práticas em responsabilidade social corporativa possuem um papel importante na limitação do gerenciamento de resultados. Outras evidências também sugerem, conforme Chich, Shen e Kang (2008), que a responsabilidade social nas empresas as torna menos propensas a suavizar os resultados e aumentar o lucro.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou analisar a relação entre as práticas de responsabilidade social corporativa e o gerenciamento de resultados. Para tal, utilizou-se do modelo de regressões múltiplas do estudo de Kim, Park e Wier (2012).

Os dados foram coletados de relatórios fornecidos pelas empresas e de bancos de dados secundários, como a Thomson® e a Economatica®, caracterizando a pesquisa como descritiva, documental e com abordagem quantitativa.

Por meio das decisões operacionais da empresa como evidências de gerenciamento de resultados e um score de práticas de responsabilidade social corporativa, que as práticas de RSC agem como um elemento que disfarce do gerenciamento de resultados.

O principal achado converge com o estudo base de Prior et al. (2008), indicando que as empresas brasileiras que possuem maiores práticas com responsabilidade social apresentam maior gerenciamento de resultado. A literatura divergente com achados de Kim, Park e Wier (2012), Chich, Shen e Kang (2008), que relacionam melhores práticas de responsabilidade social com menores práticas de gerenciamento de resultado.

Tais fatos instigam maiores investigações a respeito do fenômeno, que pode estar relacionado a características da amostra não controláveis na pesquisa, como elementos regulatórios, apontados na pesquisa de Prior et al. (2008).

REFERÊNCIAS

- ALEXANDER, Gordon J.; BUCHHOLZ, Rogene A. Corporate social responsibility and stock market performance. **Academy of Management journal**, v. 21, n. 3, p. 479-486, 1978.
- ALMEIDA, José Elias Feres de. **Qualidade da informação contábil em ambientes competitivos**. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- BECKER, Connie L. et al. The effect of audit quality on earnings management*. **Contemporary accounting research**, v. 15, n. 1, p. 1-24, 1998.
- BORGER, Fernanda Gabriela. **Responsabilidade social: efeitos da atuação social na dinâmica empresarial**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2001.
- BURGSTAHLER, David; DICHEV, Ilia. Earnings management to avoid earnings decreases and losses. **Journal of accounting and economics**, v. 24, n. 1, p. 99-126, 1997.
- CARROLL, Archie B. A three-dimensional conceptual model of corporate performance. **Academy of management review**, v. 4, n. 4, p. 497-505, 1979.
- CLARKSON, Max E. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. **Academy of management review**, v. 20, n. 1, p. 92-117, 1995.
- CHIH, Hsiang-Lin; SHEN, Chung-Hua; KANG, Feng-Ching. Corporate social responsibility, investor protection, and earnings management: Some international evidence. **Journal of Business Ethics**, v. 79, n. 1-2, p. 179-198, 2008.
- COUTINHO, R. B. G., SOARES, T. D. L. V. M. Gestão estratégica com responsabilidade social: arcabouço analítico para auxiliar sua implementação em empresas no Brasil. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 6, n. 3, p. 75-96, 2002.
- CUPERTINO, C. M. **Gerenciamento de resultados por decisões operacionais no mercado de capitais brasileiro**. Tese de Doutorado. Tese Doutorado em Administração. Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2013.
- DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; DOS SANTOS, S. C.; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia & Gestão**, v. 5, n. 11, p. 56-76, 2008.
- DECHOW, Patricia M.; SLOAN, Richard G.; SWEENEY, Amy P. Detecting earnings management. **Accounting review**, p. 193-225, 1995.
- DECHOW, Patricia M.; SKINNER, Douglas J. Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. **Accounting horizons**, v. 14, n. 2, p. 235-250, 2000.
- FARIAS, Kelly Teixeira Rodrigues. **Mecanismos de controle do reporting financeiro das companhias abertas do Brasil**. 2012. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

- FRANCIS, Jere R.; WANG, Dechun. The joint effect of investor protection and big 4 audits on earnings quality around the world. **Contemporary accounting research**, v. 25, n. 1, p. 157-191, 2008.
- FREDERICK, William C. From CSR1 to CSR2: the maturing of business-and-society thought. **Business & Society**, v. 33, n. 2, p. 150-164, 1994.
- FRIEDMAN, Milton. **The social responsibility of business is to increase its profits**. Springer Berlin Heidelberg, 2007.
- GARRIGA, Elisabet; MELÉ, Domènec. Corporate social responsibility theories: Mapping the territory. **Journal of business ethics**, v. 53, n. 1-2, p. 51-71, 2004.
- HAIR, Joseph F. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 593 p.
- HASSELDINE, John; MORRIS, Gregory. Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection. In: **Accounting Forum**. Elsevier, 2013. p. 1-14.
- HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **Harvard Business School and Kelley School of Business**. 1998.
- HOLME, Richard; WATTS, Phil. Corporate social responsibility. **Geneva: World Business Council for Sustainable Development**, 1999.
- JONES, Jennifer J. Earnings management during import relief investigations. **Journal of accounting research**, p. 193-228, 1991.
- JONES, Thomas M. Instrumental stakeholder theory: A synthesis of ethics and economics. **Academy of management review**, v. 20, n. 2, p. 404-437, 1995.
- JOYNER, Brenda E.; PAYNE, Dinah. Evolution and implementation: A study of values, business ethics and corporate social responsibility. **Journal of Business Ethics**, v. 41, n. 4, p. 297-311, 2002.
- KIM, Yongtae; PARK, Myung Seok; WIER, Benson. Is earnings quality associated with corporate social responsibility?. **The Accounting Review**, v. 87, n. 3, p. 761-796, 2012.
- MARTINEZ, Antonio Lopo. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2001.
- MARTINEZ, Antonio Lopo; CARDOSO, Ricardo Lopes. Gerenciamento da informação contábil no Brasil mediante decisões operacionais. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 15, n. 3, p. 600-626, 2009.
- MARTINEZ, Antonio Lopo. Gerenciamento de resultados no Brasil: um survey da literatura. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 10, n. 4, p. 1-31, 2013.
- MCWILLIAMS, Abigail; SIEGEL, Donald S.; WRIGHT, Patrick M. Corporate social responsibility: Strategic implications. **Journal of management studies**, v. 43, n. 1, p. 1-18, 2006.
- MUSTEEN, Martina; DATTA, Deepak K.; KEMMERER, Benedict. Corporate reputation: do board characteristics matter?. **British Journal of Management**, v. 21, n. 2, p. 498-510, 2010.
- ORLITZKY, Marc; SCHMIDT, Frank L.; RYNES, Sara L. Corporate social and financial performance: A meta-analysis. **Organization studies**, v. 24, n. 3, p. 403-441, 2003.

PAULO, Edilson. **Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados**. 2007. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo.

PAULO, Edilson et al. The Impact of the Adoption of International Financial Reporting Standards on the Quality of Accounting Information of the Brazilian and European Public Firms. **Available at SSRN 2270678**, 2013.

PRIOR, Diego; SURROCA, Jordi; TRIBÓ, Josep A. Are socially responsible managers really ethical? Exploring the relationship between earnings management and corporate social responsibility. **Corporate Governance: An International Review**, v. 16, n. 3, p. 160-177, 2008.

REZENDE, Guilherme Pinto; NAKAO, Sílvia Hiroshi. Gerenciamento de resultados e a relação com o lucro tributável das empresas brasileiras de capital aberto. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 06-21, 2012.

SCHROEDER, Jocimari Tres; SCHROEDER, Ivanir. Responsabilidade social corporativa: limites e possibilidades. **RAE-eletrônica**, v. 3, n. 1, p. 1-10, 2004.

SOARES, Gianna Maria de Paula. Responsabilidade social corporativa: por uma boa causa!?. **RAE-eletrônica**, v. 3, n. 2, p. 1-15, 2004.

SROUR, Gabriel. Práticas diferenciadas de governança corporativa: um estudo sobre a conduta e a performance das firmas brasileiras. **Revista Brasileira de Economia**, v. 59, n. 4, p. 635-674, 2005.

THORNTON, Grant. Corporate Social Responsibility: A necessity not a choice. **International Business Report**, 2008.

WADDOCK, Sandra A.; GRAVES, Samuel B. The corporate social performance-financial performance link. **Strategic management journal**, v. 18, n. 4, p. 303-319, 1997.

WARTICK, Steven L.; COCHRAN, Philip L. The evolution of the corporate social performance model. **Academy of management review**, v. 10, n. 4, p. 758-769, 1985.

WOOD, Donna J. Corporate social performance revisited. **Academy of management review**, v. 16, n. 4, p. 691-718, 1991.

ZANG, Amy Y. Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management. **The Accounting Review**, v. 87, n. 2, p. 675-703, 2011.

ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Gilvane Scheren

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
Bolsista pelo programa PROSUP da CAPES
gilvanescheren@outlook.com

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó
sady@unochapeco.edu.br

RESUMO

O processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foi desencadeado com a Resolução CFC nº 1.111/2007 do Conselho Federal de Contabilidade, com a incorporação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*). Para análise do processo de convergência, foi realizada uma pesquisa bibliométrica por meio das publicações nos periódicos nacionais Spell e EBSCO, e nos internacionais Scopus e ScienceDirect. Os resultados demonstraram que as publicações iniciaram em 2003, com uma ascensão dessa temática no ambiente acadêmico a partir de 2008. Os achados empíricos acenaram para uma falta de consolidação do tema e a ausência de um corpo de autores supostamente de maior prestígio.

Palavras-chave: IPSAS; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Bibliométrico.

1 INTRODUÇÃO

A discussão aprofundada no ambiente internacional a respeito das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), no decorrer dos últimos anos, culminou na incorporação de procedimentos e normas contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standard/International Financial Reporting Standard – IAS/IFRS*). No setor público, os trabalhos iniciaram, por meio do Conselho Federal de Contabilidade, com a publicação da Resolução CFC nº 1.111/07 e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs T SP 16.1 a 16.11).

O processo de convergência em contexto de implantação ainda carece de várias etapas a serem realizadas. Nessas etapas, está elencada a adoção das IPSAS e NBC T SP como fontes normativas, que expressam seu embasamento legal na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu Art. 51:

O poder Executivo da União promoverá [...] a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação [...], e no Decreto nº 6.976/2009 em seu Art. 4º O sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover: I - a padronização e a consolidação das contas nacionais; II – a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade [...], nesse contexto é que emerge a necessidade de harmonização e padronização da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro. Com a Portaria MF nº 184/2008, Art. 1º Determina à Secretária do Tesouro Nacional (STN), o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às IPSAS e às NBC T SP [...], assim diante do exposto tem-

se o cenário atual de responsabilidade dos entes público em concretizar implantação dos procedimentos na federação.

Nesse processo de convergência, a contabilidade pública transfere seu foco da natureza orçamentária para a natureza patrimonial, juntamente com a adoção do regime de competência das receitas e despesas públicas nos lançamentos patrimoniais (CFC, 2016). As IPSAS propõem-se a desenvolver a harmonização contabilística mundial, no entanto Vicente, Morais e Neto (2012) alertam que a adoção de um normativo contabilístico único não será um processo fácil, pois o ordenamento jurídico predominante em cada um dos países, questões políticas e culturais podem influenciar e dificultar o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Os pilares do aperfeiçoamento da contabilidade pública nas finanças públicas e a harmonização dos procedimentos contábeis, bem como a implementação de meios que permitam maior transparência dos gastos públicos e o controle financeiro com a adoção das novas normas contábeis, permitirão a consolidação e o monitoramento das contas públicas com maior eficiência (ROSSI; TREQUATTRINI, 2011). Para Ilie e Miose (2012), as demonstrações contábeis são relatórios que compõem a prestação de contas das organizações públicas; permitem à sociedade o acompanhamento da execução orçamentária e financeira dos governos.

Dentre as diversas publicações ocorridas nos últimos anos empregadas na área de contabilidade aplicada ao setor público, com foco na internacionalização das normas, que abrange todos os países de forma gradativa, destacam-se no Brasil os trabalhos de Pina, Torres e Acerete (2007); Jones e Pendlebury (2010); Christiaens, Reyniers e Rollé (2010); Rossi e Trequattrini (2011); Piccoli e Klann (2014). A partir da importância atribuída às IPSAS para a convergência das entidades públicas, é notória a participação de diferentes pesquisadores nas contribuições e no desenvolvimento de práticas contábeis das organizações das entidades públicas.

Para melhor entendimento de determinada temática, têm-se os estudos bibliométricos como forma a desvendar o estado da arte proposta no presente estudo. Por meio da bibliometria, pode-se verificar índices, avaliar instituições, cientistas e a produção científica. A investigação da produção científica possibilita macroanálises em relação a diferentes países do mundo, como também microanálises, em relação à produção acadêmica de um pesquisador e à comunidade científica na qual está inserido (MACIAS-CHAPULA, 1998).

A utilização da técnica bibliométrica permite ao pesquisador mapear as publicações na comunidade acadêmica, a fim de permitir uma melhor avaliação e o planejamento de futuros trabalhos. Nesse contexto é que emerge a questão de pesquisa priorizada neste artigo: quais as principais características da produção intelectual relacionadas com a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público? O objetivo do estudo é analisar as principais características da produção intelectual relacionadas com a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Este estudo bibliográfico justifica-se como fonte de identificação das publicações voltadas à transição das normas internacionais do setor público, na análise das principais características das publicações realizadas nesta temática desde a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Neste estudo, aborda-se a lacuna que persiste na literatura brasileira: efetua-se a comparação entre a produção bibliográfica nacional e a internacional, constituindo-se no diferencial do presente estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As próximas seções procuram elucidar os principais atributos da *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e sua contextualização com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), os meios segundo os quais tem-se dado a evolução da pesquisa científica abordando a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Na última seção, são abordadas as principais leis

voltadas aos estudos bibliométricos que compõem o meio que proverá as ferramentas necessárias para responder a questão de pesquisa e o objetivo do presente estudo.

2.1 International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Os primeiros passos para a elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público a fim de promover melhorias foram propostos pelos EUA em 1984, por meio da *Governmental Accounting Standards Board*; em 1990, com a função de estabelecer uma codificação em âmbito federal, criou-se a *Federal Accounting Standards Advisory Board* (JONES; PENDLEBURY, 2010). Em 2004, fundou-se, em escala mundial, o *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, no intuito de desenvolver normas e diretrizes para o uso da contabilidade pelas entidades do setor público; em relação à estrutura e processos que suportam as operações do IPSASB, são providos pelo *International Federation of Accountants (IFAC, 2016)*.

Para Chan (2006), a implantação das IPSAS em seus respectivos países promove alterações significativas na forma de concessão de suas políticas públicas e, principalmente, na estrutura dos procedimentos contábeis. Cada país possui suas próprias normas e regulamentos constituídos no decorrer de sua história e, ao se adequar aos novos procedimentos da contabilidade pública, vários países demonstraram dificuldades ou resistência para sua implantação. No entanto, a tendência de padronização, harmonização e convergência se apresenta fortalecida na gestão financeira pública e propicia melhora expressiva na qualidade das informações contábeis; atualmente, configura-se como pré-requisito para a integração de mercados (IFAC, 2016). Rossi e Trequattrini (2011) enaltecem que as normas de contabilidade internacional estabelecem critérios de mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação das transações e demonstrações financeiras das organizações do setor público que melhoram a transparência pública à sociedade.

Conforme as premissas providas pela IFAC (2016), as IPSAS têm por objetivo proporcionar maior relevância, confiabilidade, compreensibilidade, oportunidade, comparabilidade e verificabilidade, que promovem maior responsabilidade por parte dos governos dos países, e assim melhorar a qualidade da informação contábil, a gestão financeira e harmonizar as informações internacionalmente (CHAN, 2006). Nesta concepção, as organizações públicas confrontam uma contabilidade patrimonial completa que contempla todos os procedimentos de registro de bens, direitos e obrigações, assim como o patrimônio líquido.

Nesse processo de desenvolvimento, de 2003 a 2016, o IPSASB publicou 38 normas denominadas IPSAS, que compõem o *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, volume 1 e volume 2, edição de 2016 (IFAC, 2016). O documento denota que o desenvolvimento econômico mundial preconiza cada vez mais a transparência nas informações contábeis divulgadas pelas organizações públicas, e que o setor público brasileiro se encontra em processo de implantação do processo de convergência às normas internacionais (MACEDO; KLANN, 2014).

2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

Os primeiros passos para o processo de convergência se concretizaram com a promoção das adequações necessárias à adoção dos padrões internacionais de contabilidade, com alteração da base conceitual de acordo com as Normas Internacionais e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), por meio da publicação da Portaria MF n. 184/2008 e do Decreto n. 6.976/2009. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) desempenhou um papel importante como órgão regulador, o qual desenvolveu as primeiras NBC T SP de acordo com as IPSAS; após diversas audiências públicas, discussões, resultou a publicação das normas NBC T SP 16.1 e NBC T SP 16.10 (LIMA; GUEDES & SANTANA,

2009). Atualmente, as NBC T SP contam com 11 normas, entre as quais está incluída a NBC T SP 16.11, referente ao sistema de custos no setor público, conforme a Resolução CFC n. 1.366/11.

Para obter maior controle na administração pública brasileira e a possibilidade de comparabilidade em relação a outros países, tem-se como pilar a necessidade de aderir ao processo de implantação das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (MENDONÇA; MACHADO, 2010). Para viabilizar o processo de convergência, a Secretaria do Tesouro Nacional promoveu uma série de ações para transição de coleta das informações conforme sua complexidade, assim definindo prazos. Dentre esses critérios, podem-se destacar a complexidade na mensuração do valor a ser atribuído, o impacto na consolidação das contas públicas (BSPN e Balanço Geral da União, BGU), a dificuldade e/ou integração de sistemas informatizados, a necessidade de revisão das normativas nacionais. O cronograma das IPSAS tem previsão de conclusão para o ano de 2024 para municípios menores de 50 mil habitantes (STN, 2016).

O principal aspecto contemplado pelas NBC T SP representa a importância da natureza patrimonial sobre as demais naturezas de informações existentes, a natureza orçamentária e a natureza de controle. Essa nova estrutura é contemplada pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que também trouxe alterações nos anexos da Lei 4.320/64 quanto ao processo de convergência às normas internacionais (CASTRO, 2013). Com a adoção das NBC T SP, possibilitou-se harmonizar os procedimentos contábeis públicos brasileiros às normas internacionais de contabilidade, e principalmente padronizar a contabilidade da União, dos estados e dos municípios (MORÁS; KLANN, 2016).

As mudanças trazidas pelos novos procedimentos constantes nas NBC T SP impactaram nas atividades operacionais da contabilidade, entre as quais pode-se considerar a adoção do princípio da competência nas informações de natureza patrimonial, como também outras que tratam das transações com o setor público, do reconhecimento da receita de IPTU, IPVA, depreciação, registro contábil e demonstrações contábeis (PICCOLI; KLANN, 2014). A melhoria e a adoção das novas práticas contábeis proporcionam o fortalecimento das informações prestadas à sociedade, de modo que dados mais objetivos, íntegros, confiáveis e relevantes sejam disponibilizados para melhor compreensibilidade do cidadão, visto que a nova contabilidade pública detém a mesma estrutura patrimonial alinhada à contabilidade do setor privado (MORÁS; KLANN, 2016).

2.3 Estudo bibliométricos

Os primeiros estudos bibliométricos, de Dresden, surgiram em 1922. Com o surgimento desse termo, criou-se um interesse na formulação de uma nova disciplina científica, como uma técnica que estabelece acerca de certo tema a extensão ou medida de livros, com base em coeficientes de quantidade de palavras, tipo de letra, formato, peso do papel (ALVARADO, 2007). Assim, Santos e Kobashi (2009) apontam que o termo “bibliometria” foi definido como os estudos que objetivam mensurar e quantificar os produtos da atividade científica (revistas, artigos, livros), como gestão de bibliotecas e bases de dados de periódicos.

Ao obter os resultados desejados, a pesquisa bibliométrica faz uso de técnicas quantitativas e estatísticas de medição de índices de produção e disseminação do conhecimento científico, permitindo o estudo e a avaliação das atividades de produção e comunicação no ambiente científico, no intuito de conhecer de modo aprofundado determinada temática (ARAÚJO, 2006). Tem-se uma diversidade de conceitos e leis que contribuem para a medição bibliométrica, dentre os quais se podem destacar a Lei de Bradford, que tem por objetivo a mensuração da produtividade de periódicos; a Lei de Lotka, voltada à produtividade científica de autores; e a Lei de Zipf, que verifica a frequência de palavras (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

A Lei de Bradford é expressa, conforme Araújo (2006): “[...] se dispormos periódicos em ordem decrescente de produtividade de artigos sobre um determinado tema, pode-se distinguir um núcleo de periódicos mais particularmente devotados ao tema e vários outros grupos ou zonas que incluem o mesmo número de artigos que o núcleo”. Desse modo, cada zona contém um terço do total dos artigos, no entanto a quantidade de periódicos contidos em cada uma delas é diferente. Embora o número de artigos relevantes seja o mesmo nas três zonas, a quantidade de artigos relevantes por periódico diminui do núcleo para fora, ou seja, da 1ª para a 3ª zona, e o número total de artigos relevantes sobre um tema é provavelmente um ajuste entre todas as zonas (BATES, 1996).

A Lei de Lotka procura prever a produtividade dos cientistas por meio da contagem dos autores. De acordo com Guedes e Borschiver (2005), a referida lei expressa que uma grande quantidade de produção científica é gerada por um pequeno grupo de pesquisadores e, de outro lado, um grande volume de produção é gerado por tais pesquisadores e se aproxima ao total de produção do grande grupo de produtores.

Com relação à Lei de Zipf, verifica a frequência em relação entre palavras ou, ainda, mede a frequência com que as palavras se repetem no texto. A Lei de Zipf se evidencia com mensuração de palavras com alta frequência e postula que, se as palavras de determinado texto forem colocadas em ordem decrescente, verificar-se-á que a ordem de uma série de palavras (R) multiplicadas por sua frequência (F) produz uma constante (K) (MAMFRIM, 1991; DA COSTA SANTOS, 2009).

No quadro 1, expõem-se as medidas estatísticas aplicadas no cálculo das Leis de Lotka, Zipf e Bradford.

Quadro 1 – Leis bibliométricas

Lei de Lotka	Lei de Bradford	Lei de Zipf
$Y_n = X_1 \frac{1}{n^2}$ <p>Y = frequência de autores que publicam N número de artigos; X1 = quantidade de autores que publicaram 1 único artigo; n = total de autores para o qual se deseja conhecer o valor de Y.</p>	<p>Listar os periódicos com o número de artigos de cada um, em ordem decrescente, com soma parcial.</p> <p>O total de artigos deve ser somado e dividido por três; o grupo que tiver mais artigos, até o total de 1/3 dos artigos, é o “core” daquele assunto. O segundo e o terceiro grupo são as extensões.</p>	$\frac{I_1}{I_n} = \frac{n(n+1)}{2}$ <p>I1 = número de palavras que têm frequência 1; In = número de palavras que têm frequência n; 2 = constante válida para a língua inglesa.</p>

Fonte: Guedes e Borschiver (2005) e Araújo (2006).

Nesse contexto, Macias-Chapula (1998) define que a pesquisa bibliométrica está orientada para o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada. Para a caracterização como um estudo sociométrico ou redes sociais de relacionamento, configuram-se na matriz de relacionamentos entre os atores sociais instituições e autores (GALASKIEWICZ; WASSERMAN, 1994). As informações bibliométricas exportadas das bases podem ser importadas em diferentes *softwares* para a realização da análise bibliométrica. Para Vanz e Stumpf (2010), as diversas funcionalidades permitem a organização de dados em planilhas e textos, o que possibilita ao pesquisador importar esses dados e obter diferentes tipos de análises.

Nesse âmbito, as pesquisas desenvolvidas nas pesquisas bibliográficas tornam-se uma grande fonte de referências temáticas para pesquisas acerca do desenvolvimento do conhecimento científico. Proporcionam ao pesquisador e ao leitor a oportunidade de entrelaçar assuntos, efetuar uma análise do estado de arte em que tema se encontra, medir a profundidade e repetições, como também identificar os principais pesquisadores que atuam naquela área.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo, quanto aos seus objetivos, é classificado como descritivo, caracterizado pela descrição de aspectos relativos à produção científica acerca da temática da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as IPSAS e NBC T SP. Para Gil (2010), “[...] a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”. No tocante à abordagem do problema, o presente estudo é classificado como quantitativo; Lüdke e André (2013) definem que esse procedimento tem a finalidade de buscar informações legítimas para explicar em profundidade o significado e as características de cada contexto.

O estudo é caracterizado como uma pesquisa bibliométrica, realizada com a análise de artigos publicados em periódicos indexados nas bases nacionais e internacionais. Para subsidiar a obtenção da solução da questão e do objetivo do presente estudo, foram obtidas as publicações nas bases de dados de periódicos nacionais Spell e EBSCO, e internacionais Scopus e ScienceDirect, com relação à temática “*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*”.

A coleta de dados foi realizada no mês de fevereiro de 2017 e considerou o período de 2002 a 2016 nessas bases. O período inicial foi definido em virtude de representar as primeiras publicações referentes à temática do presente estudo no âmbito mundial. Nas páginas de busca em bases nacionais, foram utilizados os termos “IPSAS”, “IPSASB”, “*International Public Sector Accounting Standards*” e “Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público”; não foram aplicados filtros por áreas, tendo sido incluso todo o retorno da base do periódico. Vale destacar que a base Spell possui apenas artigos das áreas de administração, ciências contábeis e turismo. Nas bases internacionais, foram empregados os termos “IPSAS” e “*International Public Sector Accounting Standards*”, localizados na opção título-resumo-palavra-chave (*title-abstract-keyword*), nas subáreas de produção Negócios, Gestão e Contabilidade (*Business, Management and Accounting*), Economia, Econometria e Finanças (*Economics, Econometrics and Finance*), Ciências Sociais (*Social Sciences*) e Ciências da Decisão (*Decision Sciences*).

Na base de dados da Spell, sem filtros, o uso do termo “IPSAS” resultou em 16 artigos; com o termo “IPSASB”, foi localizado 1 artigo; com o termo “*International Public Sector Accounting Standards*”, foram localizados 12 artigos; com o termo “Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público”, foram localizados 17 artigos. Na pesquisa realizada na base de dados da EBSCO, sem filtros de busca, o termo “IPSAS” resultou em 28 artigos; o termo “IPSASB” não retornou produções; com o termo “*International Public Sector Accounting Standards*”, foram localizados 41 artigos; com o termo “Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público”, foram localizados 5 artigos.

Quanto às bases internacionais, na Scopus, pesquisada com os filtros no *title-abstract-keyword*, com o termo “IPSAS”, foram encontrados 48 artigos; com o termo “*International Public Sector Accounting Standards*”, foram localizados 16 artigos. Nas pesquisas empregadas na base da ScienceDirect, com os filtros no *title-abstract-keyword*, com o termo “IPSAS”, foram encontrados 28 artigos; com o termo “*International Public Sector Accounting Standards*”, localizados 16 artigos.

Entre as bases internacionais, na ScienceDirect, foram encontrados 44 artigos; na Scopus, 64 artigos. Entre as nacionais, na EBSCO, foram encontrados 38 artigos; na Spell, 46 artigos relacionados com os termos pesquisados. Após a exclusão das duplicidades e/ou falsas recuperações, foram totalizados 54 artigos nacionais e 71 artigos internacionais. Para a seleção e análise dos dados efetuados por este estudo, a amostra ficou composta de 125 artigos, selecionados pelo uso de filtros e exclusões de alguns estudos não relacionados ao tema investigado. Os artigos recuperados foram organizados, tabulados e operacionalizados por meio

dos filtros de pesquisa das bases científicas já citadas e tratados primeiramente no EndNote X7[®]. Depois, foi efetuada a exportação para o *software* Excel[®] para ajuste de layout e foram elaborados os dados e gráficos no *software* Ucinet 6[®].

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção de análise dos resultados está estruturada na verificação dos 125 artigos que compõem os achados da pesquisa, os quais compreendem o período desde o início das primeiras publicações da temática em âmbito mundial. A descrição da análise dos dados é composta pelas seguintes abordagens: evolução quantitativa da produção; periódico por ano; volume de produção por país; coautoria entre os autores; distribuição de publicações por periódico por ano; quantidade de autores por artigos; impacto dos artigos; frequência de palavras chaves; Lei de Lotka; Lei de Bradford; Lei de Zipf.

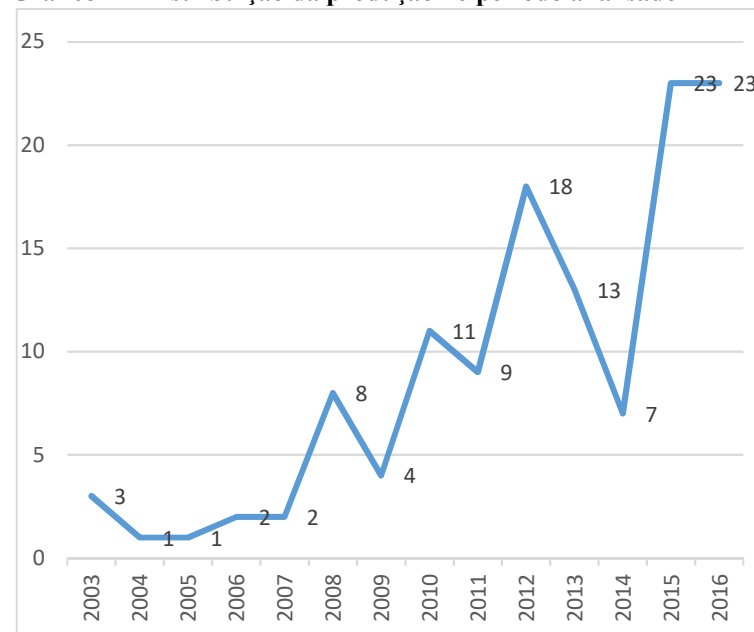
A distribuição do volume de publicações obtidas na temática “*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*” ocorre no período de 2003 a 2016, que abrange a presente pesquisa – a data inicial refere-se a um ano após o lançamento da temática em escala mundial. A tabela 1 apresenta os resultados obtidos nesta pesquisa.

Tabela 1 – Resultados por ano

Ano	N	%
2003	3	2,40%
2004	1	0,80%
2005	1	0,80%
2006	2	1,60%
2007	2	1,60%
2008	8	6,40%
2009	4	3,20%
2010	11	8,80%
2011	9	7,20%
2012	18	14,40%
2013	13	10,40%
2014	7	5,60%
2015	23	18,40%
2016	23	18,40%
TOTAL	125	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Distribuição da produção no período analisado



Fonte: dados da pesquisa.

Denota-se na tabela 1 que, a partir do ano de 2008, houve um aumento de publicações dados os impactos que essas mudanças levaram a alguns países no processo de convergência, e iniciaram-se os processos de pesquisas com maior relevância no meio acadêmico. Os anos de 2015 e 2016 despontam como os com maior incidência de publicações – a frequência que corresponde a 18,40% em cada ano das publicações encontradas. Não foram encontradas publicações anteriores a esse período, pois as tratativas das Normas Internacionais de Contabilidade, ou seja, as IPSAS iniciaram em meados do ano de 2002; as primeiras publicações encontradas ocorrerem no ano de 2003: foram 3 artigos publicados. A distribuição evolutiva das produções apresentadas na tabela 1 podem ser evidenciadas de modo mais claro no gráfico 1, onde visualiza-se o crescimento dessa temática no ambiente acadêmico.

Com relação à distribuição geográfica dos achados, pode-se notar, por meio da tabela 2, os maiores volumes de produção por país, considerados os 125 artigos, no qual estão distribuídos 225 autores, integrando 18 países das publicações investigadas.

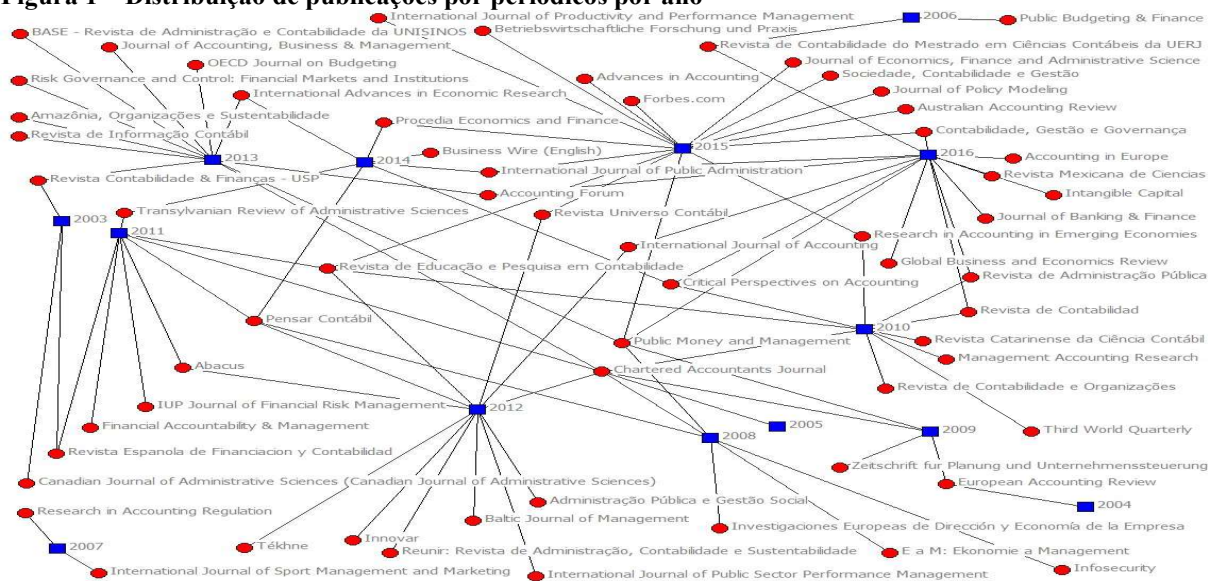
Tabela 2 – Principais países advindos desta pesquisa

Ano	Quantidade	Frequência relativa
Reino Unido	33	26,40%
Brasil	28	22,40%
Estados Unidos	20	16,00%
Nova Zelândia	12	9,60%
Holanda	11	8,80%
Austrália	4	3,20%
Espanha	4	3,20%
Outros	13	10,40%

Fonte: dados da pesquisa.

A tabela 2 aponta que a maior proporção de produção individual por país está concentrada no Reino Unido (26,4%), Brasil (22,4%), Estados Unidos (16,0%), Nova Zelândia (9,6%), Holanda (8,8%), Austrália (3,2%), Espanha (3,2%); as demais nações correspondem a 10,4%. Em relação ao Brasil, destaca-se sua participação devido ao alto impacto que as mudanças proporcionaram às entidades do setor público, principalmente após o ano de 2014, com a migração dos municípios às normas internacionais de contabilidade ao setor público.

A figura 1 demonstra o vínculo entre os periódicos e os correspondentes anos da publicação, que compreendem o período de 2003 a 2016. Esses dados possibilitam a visualização e compreensão das principais anos e seus respectivos periódicos associados.

Figura 1 – Distribuição de publicações por periódicos por ano

Fonte: dados da pesquisa.

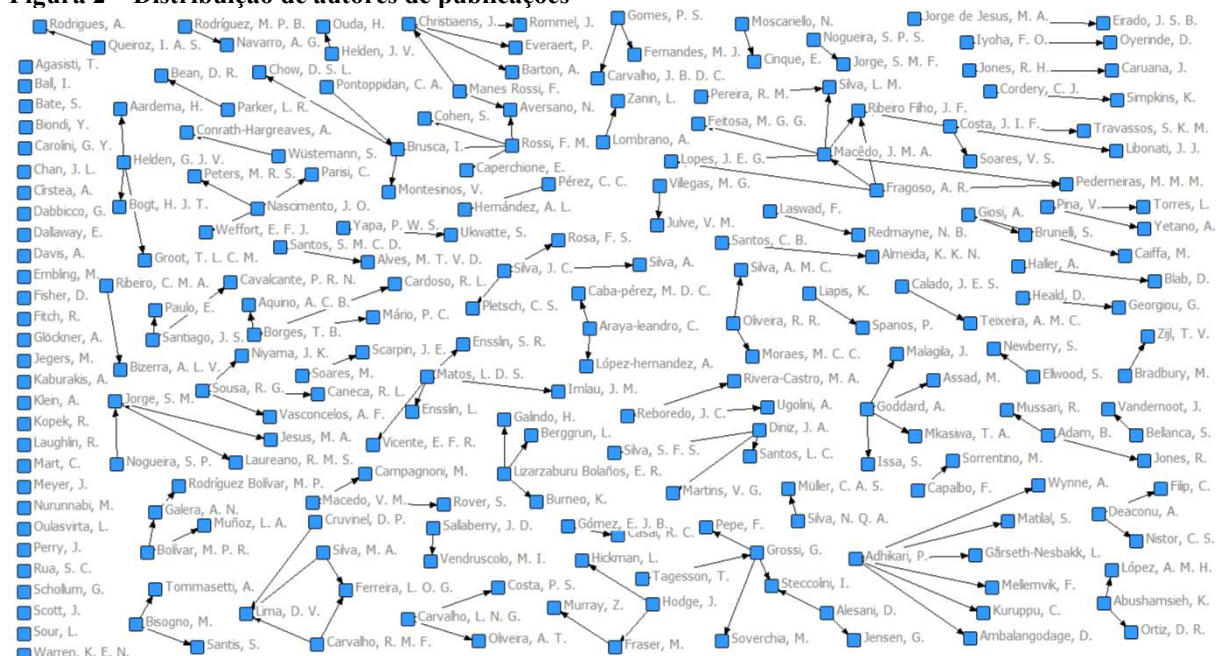
Na observação da figura 1, nota-se a maior representatividade do tema nos últimos anos, com as maiores ligações em 2011, 2012, 2013, 2015 e 2016. Os dados apresentados contemplam todos as revistas publicadas relacionadas à temática pesquisada, conforme a abrangência definida na presente pesquisa.

A pesquisa propôs-se a avaliar as autorias dos achados voltados às normas internacionais de contabilidade, desde sua convergência implantada em diversos países, no intuito de proporcionar maior transparência, consolidação das contas públicas e controle social para a sociedade. Os trabalhos abrangidos por esta pesquisa compreendem o total de 125 artigos, com uma relação total de 225 autores que participam dessas publicações. Na intenção de elaborar a rede de coautorias que possibilite a análise dos principais autores, elaborou-se a rede com todos os autores listados nas publicações da pesquisa: construiu-se a rede exposta na figura 2.

Ressalta-se, pela figura 2, a baixa densidade da rede de coautorias na temática IPSAS, o que se pode caracterizar como uma das dificuldades para a maior produção científica e

principalmente para a consolidação das próprias normas no meio profissional e acadêmico. Hanemann e Ridlle (2005) argumentam que, quanto mais densa a rede, maior a possibilidade de fluxo de informações. Nesse caso em análise, a baixa densidade da rede expressa a baixa disseminação de conhecimento científico e maior dificuldade de estruturação de pesquisas científicas dos conhecimentos da área.

Figura 2 – Distribuição de autores de publicações



Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, pela figura 2, que a maioria dos autores representam poucas ligações; suas participações se limitam a um grupo pouco expressivo, sem uma identificação clara dos principais autores do tema. Dentre os poucos autores com maior expressividade, podem-se destacar J. M. A. Macedo e G. Grossi, que apresentam maior número de ligações da rede em relação a autoria e coautoria. Dentre as publicações brasileiras, podem-se destacar Chan, J. L.; Frago, A. R.; Macêdo, J. M. A.; Lopes, J. E. G.; Ribeiro Filho, J. F.; Pederneiras, M. M. M.; Borges, T. B.; Mário, P. C.; Cardoso, R. L.; Aquino, A. C. B. – eles detêm o maior número de menções de seus trabalhos, no entanto não apresentam significativas ligações na rede. Em relação às publicações internacionais, podem-se mencionar os autores Pina, V.; Torres, L.; Yetano, A.; Grossi, G.; Soverchia, M.; Mart, C.; Christiaens, J., com destaque em citações – no entanto, apresentam poucas ligações com outros autores na rede.

Os dados levantados a partir da pesquisa efetuada possibilitaram a verificação da quantidade de autoria por artigo, conforme especificado na tabela 3.

Tabela 3 – Quantidade de autoria por artigo

Autor(es) por artigo	Número de artigos	%	% acumulado
1	40	32%	32%
2	48	38%	70%
3	22	18%	88%
4	10	8%	96%
5	4	3%	99%
6	1	1%	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Identifica-se, na tabela 3, um percentual mais expressivo individualmente referente aos artigos publicados com 1 autor, representando 32% do total. Ainda mais expressivas são as publicações individuais, representando 38% do total dos artigos analisados. Observa-se que

68% dos artigos foram publicados em coautoria, o que indica boa colaboração entre os pesquisadores. Ainda, cabe ressaltar que poucas obras, 11% do total das publicações, foram produzidas com mais de 3 autores.

A tabela 4 mostra os 11 artigos que mais foram citados, em números absolutos e relativos. O número absoluto quantifica o total de citações obtidas pelo artigo ao longo do tempo, e o número relativo pondera o volume de citações em relação à idade do artigo (citação absoluta ÷ idade do artigo).

Tabela 4 – Artigos com maior impacto, idade e volume de citações

Artigos	Idade	Citação	% Absoluta*	Citação Relativa**
PINA, V.; TORRES, L. (2003)	13	167	12,86%	12,85
PINA, V.; TORRES, L.; YETANO, A. (2009)	7	148	11,39%	21,14
GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. (2011)	5	70	5,39%	14,00
MART, C. (2006)	10	67	5,16%	6,70
CHRISTIAENS, J. (2004)	12	57	4,39%	4,75
HELDEN, G. J. V.; AARDEMA, H.; BOGT, H. J.	6	56	4,31%	9,33
HEALD, D.; GEORGIU, G. (2011)	5	50	3,85%	10,00
IYOHA, F. O.; OYERINDE, D. (2010)	6	49	3,77%	8,17
OULASVIRTA, L. (2014)	2	42	3,23%	21,00
ADAM, B.; MUSSARI, R.; JONES, R. (2011)	5	35	2,69%	7,00
GROSSI, G.; PEPE, F. (2009)	7	31	2,39%	4,43

* Proporção calculada com base no total de citações (1.299).

** Citação absoluta ÷ idade do artigo.

Fonte: dados da pesquisa.

Para permitir essa análise, foram coletadas as citações dos achados desta pesquisa na base de dados Scopus (2017) para os artigos internacionais, e as publicações nacionais foram coletadas na base de dados Spell (2017) e no Google Acadêmico (2017), no mês de fevereiro de 2017. Foram constatadas 1.299 citações, o que representa uma média de pouco mais de 10 citações por artigo. O artigo com mais representatividade de citações na área, conforme consta na tabela 4, é de autoria de V. Pina e L. Torres (2003): são 167 citações.

A tabela 5 apresenta os termos contidos nos artigos analisados de forma mais recorrente, considerando-se a frequência das palavras-chave definidas pelos respectivos autores. Na análise dos 125 artigos, foram constatados 608 termos, o que significa uma média de 4,8 palavras-chave por artigo.

Tabela 5 – Frequência de termos contidos nas keywords dos artigos

Palavras	Quantidade	%	% acumulado
IPSAS	33	5,43%	5,43%
Public sector	20	3,29%	8,72%
Accounting standards	19	3,13%	11,84%
Financial statements	12	1,97%	13,82%
Public sector accounting	11	1,81%	15,63%
Accounting	11	1,81%	17,43%
New Zealand	10	1,64%	19,08%
Setor Público	8	1,32%	20,39%
Accountability	7	1,15%	21,55%
Institutional theory	7	1,15%	22,70%
Government accounting	6	0,99%	23,68%
EPSAS	6	0,99%	24,67%
Contabilidade pública	6	0,99%	25,66%
IFRS	6	0,99%	26,64%
Convergência	5	0,82%	27,47%
International accounting standards	5	0,82%	28,29%

* Proporção calculada com base na totalidade de termos utilizados (608).

Fonte: dados da pesquisa.

As palavras quantificadas na tabela 5 evidenciam que a maior recorrência individual se deu em torno dos termos relacionados às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao

Setor Público: as palavras-chave “IPSAS” e “Public sector” tiveram, respectivamente, 5,43% e 3,29% do total das inserções das palavras-chave. Constatou-se, também, a ocorrência de outras palavras ligadas a contabilidade pública, convergência, declarações financeiras e contábeis.

A tabela 5 demonstra a produtividade por autor, considerando-se os pressupostos da Lei de Lotka para o cálculo de contagem completa, ou seja, autores e coautores receberam a mesma pontuação (URBIZAGASTEGUI, 2008).

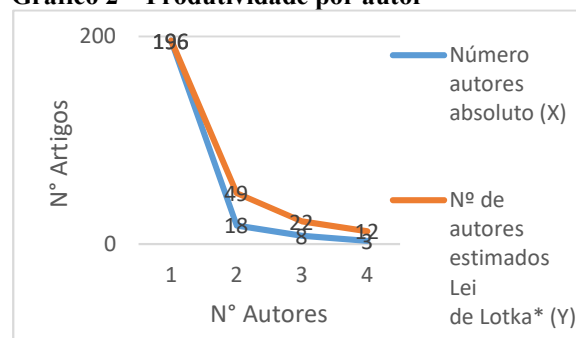
Tabela 5 – Produtividade por autor

Artigos por autor (n)	Número de autores absoluto (X)	% de autores absoluto	Número de autores estimado pela Lei de Lotka* (Y)
1	196	87%	196
2	18	8%	49
3	8	4%	22
4	3	1%	12

* Proporção calculada com base no total de citações (225).

Fonte: dados da pesquisa.

Gráfico 2 – Produtividade por autor



Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados constantes na tabela 5 indicam que a frequência de autores com uma única produção representa 87%. Os achados estão em linha com a constatação de Urbizagastegui (2008, p. 96) de que “[...] a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento na procura de sua institucionalização”. Com base nos resultados apresentados na tabela 5, observa-se pelo gráfico 2 a distribuição gráfica em forma de J inverso, com uma longa cauda de pequenos produtores (STEWART, 1994). Na concepção de Urbizagastegui (2008), a cauda em formato de J inverso condiz com o padrão de queda acentuada dos autores que produzem um artigo para os demais e tende à linearidade à medida que vai aumentando o número de publicações por autor. Os dados utilizados para a realização do gráfico são oriundos da quantidade absoluta dos achados da pesquisa em comparação aos resultados estimados pela Lei de Lotka. Assim, observa-se que os dados empíricos coadunam o pressuposto teórico advindo da Lei de Lotka, ao passo que as duas linhas do gráfico 2 estão praticamente sobrepostas.

Em relação à Lei de Bradford, a produção está dividida em três zonas, cada qual com 1/3 do total das publicações. Neste estudo em específico, cada zona corresponde a 125 artigos (125/3). A primeira zona forma o *core* da pesquisa, e as duas restantes são suas extensões. Na tabela 6, a Zona 1 representa o *core* principal, com a nomeação dos periódicos pertencentes e as informações das extensões.

Por questões didáticas, devido à grande quantidade, os periódicos pertencentes às zonas 2 e 3 não foram identificados na tabela 6. Verifica-se a Zona 1, a qual integra o *core* da pesquisa, evidenciando-se a maior concentração de publicações no exterior e destacando-se como principais periódicos o *Chartered Accountants Journal* e o *Public Money and Management*, que apresentaram 12 e 11 publicações respectivamente relacionadas à temática das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Tabela 6 – Lei de Bradford

Zona	Periódicos	Nº de artigos	Lei de Bradford
Zona 1	Chartered Accountants Journal	12	CORE
	Public Money and Management	11	
	International Journal of Public Administration	8	
	Pensar Contábil	4	
	Accounting Forum	4	
	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	4	
	Critical Perspectives on Accounting	4	
	International Journal of Public Sector Performance Management	4	
Zona 2	20 periódicos		Extensões
Zona 3	35 periódicos		

Fonte: dados da pesquisa.

A quantidade total de periódicos científicos identificados alcançou 63. No âmbito nacional, as duas revistas brasileiras com maior representatividade de artigos são a *Revista Pensar Contábil* e a *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, ambas com 4 produções. Neste ponto, denota-se a baixa expressividade das publicações nacionais em relação aos demais países, indicando a existência de um campo abrangente para pesquisas nacionais.

No tocante aos assuntos de maior predominância nos artigos analisados, aplicou-se a Lei de Zipf para analisar a frequência das palavras-chave estabelecidas pelos autores. As palavras-chaves com maior representação em relação ao total de termos nos artigos pesquisados são “IPSAS” (5,43%), “Public Sector” (3,29%), “Accounting Standards” (3,13%), “Financial Statements” (1,97%) e “Public Sector Accounting” (1,81%).

Os achados mencionados revelam o crescimento desta temática e a importância que o mundo acadêmico precisa associar a ela na disseminação dos conhecimentos e técnicas presentes nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, para que possam promover-se nas entidades governamentais. Com os dados pesquisados, pode-se ter uma visão mais ampla das publicações e suas direções.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo bibliométrico investigou as principais características da produção intelectual em periódicos nacionais e internacionais relacionadas à temática das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), e entende-se que foram alcançados os objetivos propostos.

A amostra investigada na pesquisa foi constituída de 125 artigos, extraídos das bases de dados Spell, EBSCO, Scopus e ScienceDirect. Destes, podem-se apresentar os principais resultados:

- o período de publicação iniciou-se em 2003 e houve ascensão do tema a partir de 2008;
- as revistas/*journals* que mais publicaram artigos relacionados à temática foram a *Chartered Accountants Journal* e o *Public Money and Management*, que apresentaram 12 e 11 publicações respectivamente relacionadas à temática;
- dentre os principais autores da área em publicações brasileiras, podem-se destacar Chan, J. L.; Fragoso, A. R.; Macêdo, J. M. A.; Lopes, J. E. G.; Ribeiro Filho, J. F.; Pederneiras, M. M. M.; Borges, T. B.; Mário, P. C.; Cardoso, R. L.; Aquino, A. C. B. – eles detêm o maior número de menções de seus trabalhos. Em relação às citações em publicações internacionais, podem-se citar Pina, V.; Torres, L.; Yetano, A.; Grossi, G.; Soverchia, M.; Mart, C.; Christiaens, J.;
- as autorias das publicações foram: 40 individuais, 48 com 2 autores, 22 com 3 autores, 10 com 4 autores, e 5 com 5 ou mais autores;
- foram constatadas 1.299 citações, representando uma média de pouco mais de 10,8 citações por artigo;
- em relação à Lei de Lotka, os achados empíricos acenaram para uma falta de consolidação do tema e a ausência de um corpo de autores supostamente de maior prestígio;

- a Lei de Bradford indicou que o *core* de periódico desta pesquisa está contemplado pelos periódicos *Chartered Accountants Journal*, *Public Money and Management International*, *Journal of Public Administration*, *Pensar Contábil*, *Accounting Forum*, *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, *Critical Perspectives on Accounting* e *International Journal of Public Sector Performance Management*, que no conjunto somaram 51 artigos;

- com base na Lei de Zipf, as principais palavras-chave encontradas são “IPSAS”, “Public Sector”, “Accounting Standards”, “Financial Statements” e “Public Sector Accounting”.

A intenção de realizar um estudo bibliométrico foi motivada pela condição do método, que permite analisar os aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada, o que possibilita conhecer de modo lúcido uma determinada temática e seu estado da arte. Esta pesquisa contribuiu para a compreensão da temática e possibilitou constatar as características das produções nos contextos nacional e internacional; assim, espera-se que sirva de *insight* para outros estudos. Como recomendação para trabalhos futuros, cabe sugerir que sejam analisadas as publicações específicas de cada país, para averiguação das semelhanças, ciclo de publicações, originalidade e demais características pertinentes.

REFERÊNCIAS

ALVARADO, R. U. A bibliometria: história, legitimação e estrutura. **Para entender a ciência da informação**. Salvador: EDUFBA, p. 185-217, 2007.

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, v. 12, n. 1, 2006.

BATES, Marcia J. Document familiarity, relevance, and bradford's law: The Getty online searching project report no. 5. **Information Processing & Management**, v. 32, n. 6, p. 697-707, 1996.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Diário Oficial da União. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2000.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organizações dos controles internos, como suporte à governança corporativa. São Paulo: Atlas, 2013.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público – NBC T SP**. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 13 out. 2016.

CHAN, J. L. IPSAS and government accounting reform in developing countries. **Accounting reform in the public sector: Mimicry**, fad or necessity, p. 31-42, 2006.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010.

DA COSTA SANTOS, Maria José Veloso. Correspondência científica de Bertha Lutz: um estudo de aplicação da lei de Zipf e ponto de transição de Goffman em um arquivo pessoal. **Ponto de Acesso**, v. 3, n. 3, p. 317-326, 2009.

GALASKIEWICZ, J. (Ed.); WASSERMAN, S. **Advances in social network analysis: Research in the social and behavioral sciences**. Sage Publications, 1994.

GIL, A. C. Amostragem na pesquisa social. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6a ed. São Paulo: Atlas, p. 90-109, 2010.

GUEDES, V. LS; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. **Encontro Nacional de Ciência da Informação**, v. 6, p. 1-18, 2005.

HANNEMAN, R. A.; RIDDLE, M. **Introduction to social network methods**. University of California: Riverside, CA, 2005.

IFAC. International Federation of Accountants. **IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board**. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org>>. Acesso em: 12 out. 2016.

ILIE, E.; MIOSE, N. M. IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 62, p. 35-39, 2012.

JONES, R.; PENDLEBURY, M. **Public sector accounting**. Pearson Education, Inglaterra, 2010.

LIMA, D. V.; GUEDES, M. A.; SANTANA, C. M. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 2, 2009.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. Pesquisa em educação: abordagens qualitativas. **São Paulo: EPU**, v. 986, p. 99, 1986.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C.. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253, 2014.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da informação**, v. 27, n. 2, p. 134-140, 1998.

MAMFRIM, Flávia Pereira Braga. Representação de conteúdo via indexação automática em textos integrais em língua portuguesa. **Ciência da Informação**, v. 20, n. 2, 1991.

MENDONÇA, T. S.; MACHADO, D. P. A Contabilidade Pública e a convergência aos padrões internacionais. **Anais do Salão Internacional de Ensino, Pesquisa e Extensão**, v. 2, n. 1, 2010.

MORÁS, V. R.; KLANN, R. C. Contabilidade do Setor Público: Um estudo das redes sociais publicadas em periódicos internacionais. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 15, n. 3, p. 1143-1168, 2016.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. The public accountants perception in the region that are associated to the town association from the midwest from the Santa Catarina state - ammoc in

relation to the Brazilian accounting standards applied to the public sector – NBCASP. 11th CONTECSI. São Paulo, Brasil, 2014.

PINA, V.; TORRES, L.; ACERETE, B. Are ICTs promoting government accountability?: A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, n. 5, p. 583-602, 2007.

ROSSI, N. et al. IPSAS and accounting systems in the Italian public administrations: Expected changes and implementation scenarios. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 7, n. 2, p. 134, 2011.

STEWART, J. A. The Poisson-lognormal model for bibliometric/scientometric distributions. **Information processing & management**, v. 30, n. 2, p. 239-251, 1994.
STN. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Brasília. 7ª ed., 2016.

URBIZAGASTEGUI, R. A produtividade dos autores sobre a lei de Lotka. **Ciência da Informação**, v. 37, n. 2, p. 87-102, 2008.

VANZ, S. A. de S.; STUMPF, I. R. C. Procedimentos e ferramentas aplicados aos estudos bibliométricos. **Informação & Sociedade**, v. 20, n. 2, 2010.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; NETO, O. A. P. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC-Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 01-20, 2012.

PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA SOBRE A ATENÇÃO PRIMÁRIA À SAÚDE EM PERIÓDICOS DE ADMINISTRAÇÃO

João Eduardo Ribeiro

Mestrando em Administração
CEFET-MG
eduardoribeiro.cco@gmail.com

Cláudia Faria Maciel

Mestranda em Administração
CEFET-MG
cfariam@gmail.com

Gabriel Augusto de Carvalho

Mestrando em Administração
CEFET-MG
ga09carvalho@gmail.com

Uajará Pessoa Araújo

Doutor em Administração pela Universidade Federal de Lavras (UFLA).
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas do CEFET-MG
uajara@dcsa.cefetmg.br

RESUMO

O estudo teve por objetivo fazer uma revisão dos estudos sobre Atenção Primária à Saúde (APS) nos periódicos sobre saúde classificados no Qualis/Capes de administração no período de 2002 a 2012. Para tanto, os artigos foram classificados de acordo com sua abordagem, natureza, procedimentos metodológicos, abrangência e formação dos autores. Tendo sido feita a classificação e os dados tabulados, através do software SPSS® v. 21 foi feita a Análise de Frequência e o cruzamento das categorias em Autores e Abordagem, Abrangência e Autores, Autores e Metodologia, Abrangência e Abordagem e Metodologia e Abordagem. Por fim, foi necessário realizar o teste qui-quadrado para independência, para validar os resultados encontrados. Os resultados apontam que os estudos sobre a APS são realizados em sua grande parte por autores da área de saúde, com abordagem qualitativa focada nos municípios e na sua maioria, sem interdisciplinaridade. Além disso, cerca de 70% dos estudos são artigos empíricos, na maioria das vezes são estudos de caso usados para avaliar a ESF nos municípios. Nesse sentido, são identificadas oportunidades de pesquisa na área de administração pública que proporcionem uma capacidade de comparação entre a gestão da saúde nos municípios e estados brasileiros.

Palavras-Chave: Estratégia Saúde da Família; Administração Pública; Gestão de Políticas Públicas.

1 INTRODUÇÃO

Até a década de 1980 as políticas públicas de saúde caracterizavam-se pela centralidade das decisões por parte do governo federal, sendo de responsabilidade dos municípios apenas o cumprimento das tarefas estabelecidas pelo governo central. Além disso, a sociedade civil se via praticamente excluída dos processos de decisão.

Conforme afirma Lotta (2012), a luta por direitos civis no Brasil passou a fazer parte da agenda das políticas públicas ainda nas décadas de 1980 e 1990 quando se intensificaram os

movimentos sociais na América Latina. O fortalecimento destes movimentos culminou na promulgação da Constituição de 1988, conhecida como a constituição cidadã, que teve como proposta central, a maior participação da sociedade nos processos de elaboração das políticas públicas bem como proporcionou aos cidadãos o poder de fiscalizar os resultados das políticas públicas já existentes. Além disso, a nova constituição ampliou a responsabilidade dos municípios fortalecendo a execução de políticas públicas como saúde, educação e infraestrutura urbana.

Dentre os principais avanços da Constituição de 1988, destaca-se a criação do Sistema Único de Saúde (SUS), sustentando a visão de saúde como direito, considerando não apenas seus aspectos biológicos, mas também psicológicos e sociais. Ademais, a saúde passou a ser centrada em serviços de prevenção, promoção, recuperação da saúde, bem como pela humanização do atendimento. Esses avanços promoveram de maneira mais eficaz a resolução dos problemas da população (GUANAES e MATTOS, 2011).

O SUS promoveu mudanças significativas no modelo assistencial público, sendo notória a busca por uma abordagem nacional da saúde descentralizada, proporcionando as autoridades municipais maior participação como gestores da política e novas formas de gestão de modo a incluir assistentes, trabalhadores e usuários. Porém, desde sua implantação existiram problemas para executá-lo. Com isso, outra reforma foi necessária tornando-se conhecida como reforma incremental e teve como instrumentos básicos o Programa de Agentes Comunitários de Saúde – PACS e Programa Saúde da Família – PSF (VIANA e POZ, 1998).

O PSF, conhecido hoje como Estratégia Saúde da Família (ESF), representa mais do que um programa para implementar a Atenção Primária à Saúde (APS), retrata também a busca pela mudança do modelo assistencial vigente, onde predomina o atendimento emergencial ao doente, na maioria das vezes em urgência e centrada na doença. A família passa a ser o foco de atenção da saúde, permitindo uma compreensão ampliada do processo saúde-doença. Todavia, a gestão dos serviços de saúde permanece com grandes problemas, dos quais podemos destacar a falta de recursos, bem como a ineficiência alocativa dos recursos existentes, corrupção, inequidade, dentre outros. Esses problemas dificultam a valorização da gestão municipal, que apesar do seu alcance social, não tem sido implementado como deveria (JUNQUEIRA et al., 2010).

De acordo com Silva (2003), muitos problemas relacionados à mortalidade e presença de doenças ligadas a realidade sanitária brasileira, são resultantes da ineficiência na cobertura assistencial, financiamento setorial e equidade no acesso e na utilização dos serviços de saúde. Nesse sentido, a ESF e o SUS como um todo enfrentam problemas com a insuficiência de recursos ou com a falta de equidade na alocação dos gastos públicos.

Esse panorama evidencia a necessidade de se compreender o problema da saúde não apenas em uma visão centrada na prevenção e tratamento, mas também no âmbito da gestão e da administração pública. Para tanto, é necessário refletir sobre o seguinte questionamento: Como a academia de administração tem abordado a gestão em saúde pública no Brasil?

Em função da complexidade de se abordar todos os grupos de pesquisa da área, torna-se difícil responder tal questão. Uma forma alternativa de se investigar essa questão é tomar com referência o produto final da pesquisa científica, ou seja, as comunicações das quais se destacam os periódicos acadêmicos, principalmente, por envolver em um só escopo os aspectos técnicos e gerenciais que demandam o diálogo das áreas de saúde com a administração. Com base nessas premissas, define-se como objetivo geral desse trabalho a revisão dos estudos sobre Atenção Primária à Saúde nos periódicos classificados no *Quali/Capes* de administração referente ao ano de 2012. O período estudado foi o de 2002 a 2012.

Especificamente, pretende-se identificar as abordagens teóricas e metodológicas no estudo da administração pública em saúde no que tange a Estratégia Saúde da Família. A

Escolha da ESF para esta investigação se dá pela importância de se haver interdisciplinaridade ao estudar o tema, porém outras categorias também poderiam ser abordadas.

A estrutura deste artigo contempla, além dessa introdução, uma revisão da literatura referente às políticas públicas de saúde, à gestão, o surgimento do Sistema Único de Saúde, a Atenção Primária à Saúde e Estratégia Saúde da Família. Após isto, apresentam-se a metodologia, os resultados e por fim as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Atenção Primária à Saúde

Diante do descontentamento da população com as políticas existentes da época e com advento de movimentos sociais por busca da garantia de direitos dos cidadãos, surge o Sistema Único de Saúde (SUS) em 1988, porém sendo consolidado apenas em 1990 com a lei nº 8.080, a qual estabelece o modelo de operacionalização deste sistema (ABREU e SETTE, 2011).

Nesse sentido, Souza e Costa (2010) afirmam que o SUS surge como uma nova forma de assistência pública a saúde confirmando o que foi descrito na Constituição de 1988 em que a saúde passa ser dever do Estado e direito de todos. Diante desse contexto, foram estabelecidos princípios que servem de base para o funcionamento do SUS. Abreu e Sette (2011) definem dois tipos de princípios: doutrinários e organizativos e os que tangem ao funcionamento. O primeiro engloba a universalidade, equidade e integralidade enquanto o segundo refere-se à hierarquização, descentralização e participação popular.

Esta mudança no sistema de saúde brasileiro teve por base serviços centrados na prevenção de doenças, promoção e recuperação da saúde, assim como incentivo à participação popular, democratização das condições do trabalho e humanização nos atendimentos, buscando resolver os problemas da população (GUANAES e MATTOS, 2011).

À vista disso, o Ministério da Saúde utiliza a Atenção Primária à Saúde (APS) como uma importante política para reorganizar o atendimento à saúde, pois essa é considerada como porta de entrada ao sistema além de coordenar toda a rede assistencial (BRASIL, 2007).

Para Menezes e Assis (2006) a Atenção Primária à Saúde (APS) vem sendo construída como um caminho estratégico de concretização do SUS, a fim de suprir a maior parte das demandas de saúde. Enquadrado nas propostas de APS, a Estratégia Saúde da Família tem sido implementada em vários países. No Brasil, a busca pelo tratamento mais “humanista” é caracterizado como uma estratégia que almeja uma lógica diferente da intervenção vertical e paralela às atividades dos serviços de saúde focando no nível primário e de prevenção (SISSON, 2007).

Isto se converge com os relatos da Organização Pan-Americana de Saúde (OPS) e a Organização Mundial da Saúde (OMS) que classificam a APS como seletiva, pelo fato de ser um primeiro nível de assistência desenvolvido para uma população e região mais pobre ou uma maneira de reorganizar o sistema de saúde existente (SILVA, GARNELO e GIOVANELLA, 2010).

2.2 Estratégia Saúde da Família (ESF)

O Programa Saúde da Família (PSF), também conhecido como Estratégia Saúde da família, foi criado em 1994 pelo Ministério da Saúde no nordeste do Brasil tendo como antecedente o Programa Nacional de Agentes Comunitários de Saúde (PACS) possibilitando o ingresso dos agentes nas equipes de saúde devido às experiências adquiridas neste programa (GUEDES, SANTOS e LORENZO, 2011).

Conforme os estudos de Santana e Carmagnani (2001), o Ministério da Saúde aponta que a ESF incorpora e reafirma os princípios que regem o SUS, e estrutura a Unidade de Saúde da Família.

- Caráter substitutivo já que substitui formas antigas de assistência a saúde por novas práticas tendo como objetivos a solução de problemas de saúde, prevenção de doenças e melhorias na qualidade de vida da população;
- Integralidade e hierarquização sendo que a ESF deve estar integrada à rede de serviços, garantido assim atenção integral aos indivíduos e famílias, de maneira a assegurar serviços mais complexos sempre que a saúde da pessoa necessitar;
- Territorialização e cadastramento da clientela sendo que ESF atende uma área definida tendo a responsabilidade de cadastrar e acompanhar a população da região a qual é vinculada. O número máximo recomendado por equipe é de 4.500 pessoas.
- Equipe multidisciplinar do PSF composto por no mínimo um médico, um enfermeiro, um auxiliar de enfermagem e de quatro a seis Agentes Comunitários de Saúde (ACS). A equipe ainda pode contar com outros profissionais como: dentistas, nutricionistas, assistentes sociais, psicólogos variando conforme as necessidades e possibilidades locais. Além disso, a USF pode atuar com mais de uma equipe dependendo do número de família que são responsáveis.

Os Agentes Comunitários de Saúde (ACS) têm papel fundamental para garantir a atenção direta às famílias. Segundo Lotta (2012) o ACS é uma pessoa da própria comunidade que está preparada para orientar as famílias a cuidarem de sua saúde e da saúde comunitária.

2.3 Gestão e Políticas Públicas

A melhoria da qualidade dos serviços de saúde está ligada à gestão eficaz dos recursos disponíveis. O desafio consiste em melhor distribuir esses recursos de acordo com a necessidade de cada comunidade, não desprezando a forma com que as organizações públicas são organizadas (DUSSAULTT, 1992).

Para Augusto (1989) o conceito política pública refere-se à intervenção estatal na vida social, sem necessariamente criar expectativas de alterações de âmbito estrutural. Trata-se, antes, da imposição de uma racionalidade específica às várias ordens de ação do Estado. Conforme apontado por Secchi (2013), as políticas públicas são orientadas para a resolução de problemas compreendidos como coletivamente importantes.

Resumidamente, política pública é um campo do conhecimento que busca colocar o governo em ação ou analisar essa ação do governo e se necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações. A formulação de políticas públicas constitui-se no estágio em que os governos democráticos traduzem seus propósitos e plataformas eleitorais em programas e ações que produzirão resultados ou mudanças no mundo real beneficiando a população de um modo geral (SOUZA, 2006).

Faria (2003) afirma que quando se começou a pensar em políticas públicas, essas eram consideradas quase exclusivamente *outputs* do sistema político, o que motivou os investigadores a concentrarem sua atenção inicialmente nos *inputs*, isto é, nas demandas e articulações de interesse. Secchi (2013) diz que o processo de elaboração de políticas públicas engloba as etapas de formação da agenda, formulação de alternativas, tomada de decisão, implementação, avaliação e extinção. Não significa que acontecem nesta ordem, pois podem se misturar e apresentar novas sequências. Najan (1995) sugere que o fracasso na implementação de políticas públicas é devido a duas abordagens antagônicas. De um lado a *top-down* onde há a separação clara entre os tomadores de decisão-político e os implementadores ou

administradores, os quais são responsáveis integralmente por qualquer problema que possa surgir no momento da implementação. Nessa perspectiva a decisão política é autoritária, em um nível central. Do outro lado, a *botton-up* que ao contrário da anterior, os implementadores têm maior liberdade, participam mais no estudo do problema e possíveis soluções para os mesmos. Essa abordagem leva em consideração a complexidade do processo de implementação.

Trevisan e Bellen (2008) declaram que na avaliação ocorre a análise dos programas já implementados no que diz respeito aos seus impactos efetivos. Essa etapa pode ocorrer em três momentos: antes da implementação ficando conhecido como avaliação *ex ante*, durante também chamado avaliação *in itinere* ou depois recebendo o nome de avaliação *ex post*. E logo depois surge o momento da extinção da política pública, a qual deixa de existir quando é observado a resolução do problema ou o simples fato de não ser mais considerado relevante (SECCHI, 2013).

Ala-Harja e Helgason (2000) definem avaliação em termos simples, afirmando que “o termo compreende a avaliação dos resultados de um programa em relação aos objetivos propostos”. As avaliações podem significar um problema para os governantes, executores e gerentes de projetos, pois os resultados podem causar constrangimentos públicos. Uma vez que as informações e resultados das avaliações podem ser usados pelo público e pela imprensa para criticar os governos, por outro lado, caso a avaliação seja positiva, os governos podem usá-las para legitimar as próprias políticas, como ganho político, dentre outros (TREVISAN e BELLEN, 2008).

Nesse sentido, tão importante quanto definir estratégias de políticas públicas, é avaliar os resultados. Faria (2005) reafirma o que foi dito por Worthen, Sanders e Fitzpatrick (2004) e complementa dizendo que avaliar as políticas públicas é a última etapa do chamado ciclo das políticas, pois além de ser a atividade destinada a comparar os resultados obtidos com o que foi planejado, a avaliação também fornece elementos para o desenho de novas intervenções. Não obstante, Cotta (2001) reconhece que o simples fato de realizar uma avaliação não significa, automaticamente, que as informações produzidas serão utilizadas. Para essa autora, o principal motivo pelo qual a avaliação geralmente não atende às expectativas que cria é a presunção de que as condições para o aproveitamento desse tipo de informação estão dadas.

Para Souza (2003, p. 17) “a área ainda apresenta um uso excessivo de narrativas pouco pautadas por modelos ou tipologias de políticas públicas, por teorias próximas do objeto de análise e que mantêm uma leveza metodológica exagerada”. A área de políticas públicas no Brasil se caracteriza por uma baixa capacidade de acumulação de conhecimento, em função da proliferação horizontal de estudos de caso e da ausência de pesquisa (ARRETCHE 2003).

Ainda segundo Souza (2003), existe uma quantidade relevante de estudos sobre políticas públicas nacionais e sobre políticas locais, mas ainda é carente o nosso conhecimento sobre questões cruciais na esfera estadual, como, por exemplo, as diferenças tão marcantes nas políticas formuladas e/ou implantadas pelos governos estaduais. Segundo Melo (1999), impulsionada pela transição democrática a análise de políticas públicas passou a ser estudada de maneira mais intensa na década de 1980. Atualmente há uma desordem de abordagens, vertentes de análises, teorias que buscam dar significação à diversificação dos processos de formação e gestão das políticas públicas, considerando um mundo cada vez mais complexo e com processos que se transformam de maneira intensa (FARIA, 2003).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo é uma revisão bibliográfica descritiva. Como fonte dos dados, foram utilizados os periódicos acadêmicos da área da saúde com classificação no *Qualis/Capes* de Administração dos anos de 2002 a 2012, pois dessa forma foi possível estudar os artigos da

ESF com foco em gestão. A Tabela 1 traz os periódicos estudados, bem como sua classificação em 2012 e o número de artigos estudados. Ao todo, 77 artigos compuseram este estudo.

Tabela 1 – Periódicos estudados, classificação *Qualis/Capes* e número de artigos

Periódicos	Classificação <i>Qualis/Capes</i>	Número de Artigos
Caderno de Saúde Pública	A1	7
Cadernos Saúde Coletiva	B1	4
Ciência e Saúde Coletiva	A2	6
Divulgação em Saúde para Debate	B5	3
Revista Baiana de Saúde Pública	B3	4
Revista de Saúde Pública-RSP	A1	2
Revista de Salud Publica	B1	2
Revista Gestão e Saúde-UNB	B5	1
Saúde em Debate	B3	27
Saúde e Sociedade-USP	B1	21

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os artigos foram classificados conforme a abordagem, natureza, procedimentos metodológicos, abrangência e formação dos autores.

De acordo com a abordagem, os artigos foram classificados como Empírico, ou seja, tiveram estudos de campo, com utilização de entrevistas ou observação in loco, não excluindo outras técnicas e Teórico, que são aqueles com discussões mais voltadas à luz da teoria e sem pesquisa de campo. Conforme sua natureza, os artigos foram classificados em Avaliação e Análise. De acordo com Matta et al. (2012), na avaliação a preocupação do autor é demonstrar a eficácia, ou seja, se foram atingidos os objetivos pré-determinados. Além disso, é apontando meios para melhorias. Já na Análise, o objetivo é descrever como é realizado o programa, nesse caso, a ESF e apontar pontos inovadores sendo considerados mais descritivos.

A metodologia foi classificada em Qualitativa, Quantitativa e Quali-Quantitativa. Quanto a sua abrangência os estudos foram divididos em Municipal, Estadual e Federal, podendo ser tanto nacionais quanto internacionais. Na categoria autores, os estudos foram classificados em Pesquisadores da área da Saúde, quando os autores têm graduação ou pós-graduação em cursos da saúde, e Pesquisadores da área de Gestão, quando os autores são graduados ou pós-graduados em administração pública e áreas afins, e Pesquisadores de Outras áreas.

Após essa classificação, foi realizada a tabulação dos dados e em seguida, através do software SPSS® v. 21 foi feita a Análise de Frequência e o cruzamento das categorias em Autores e Abordagem, Abrangência e Autores, Autores e Metodologia, Abrangência e Abordagem e Metodologia e Abordagem.

Foi necessário realizar o teste qui-quadrado para independência, a fim de validar os resultados encontrados. De acordo com Bruni (2007), o teste qui-quadrado para independência permite que duas características de um conjunto de dados sejam analisadas e são geralmente apresentadas em tabelas com dupla entrada ou contingência. Para que as duas variáveis sejam independentes é necessário que a distribuição conjunta desses dados seja igual ao produto de suas distribuições marginais.

Para efeitos desse estudo foram formuladas as seguintes hipóteses para cada um dos cruzamentos:

H₀: As variáveis são independentes

H₁: As variáveis são dependentes

Após definido o nível de significância de 10%, foram encontrados o qui-quadrado tabelado (X^2_t) e o qui-quadrado calculado (X^2_c). A divisão dos trabalhos nessas cinco categorias e os cruzamentos possibilitou identificar as características principais dos estudos sobre a ESF na área de administração pública, bem como apontar estratégias para ideias de discussões futuras sobre o tema.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

As tabelas a seguir apresentam a síntese dos resultados obtidos através da análise de frequência segundo as cinco categorias de análise, a fim de sumarizar a abordagem dos principais estudos da ESF e APS com foco em gestão. Logo em seguida é apresentado o cruzamento das categorias.

4.1 Abordagem

Divididos em Teóricos e Empíricos, percebe-se uma concentração muito significativa em pesquisas empíricas. Os estudos teóricos representaram apenas 24,7% das pesquisas, enquanto os empíricos representaram 75,30%.

A Tabela 2 traz os resultados encontrados na análise dessa categoria de classificação, a saber:

Tabela 2 – Frequência dos estudos classificados segundo a abordagem

Abordagem	Frequência	Porcentagem
Teórico	19	24,7
Empírico	58	75,3
Total	77	100

Fonte: Elaborado pelos autores.

Santana e Carmagnani (2001) afirmam que ESF incorpora e reafirma os princípios que regem o SUS, como a universalidade, equidade e integralidade. Esses princípios contribuem para a descentralização da gestão de Saúde e abre espaço para maior participação popular. Dessa forma, mais estudos que abordem a realidade da ESF enquanto porta de entrada do SUS, à luz de suas doutrinas e teorias, buscando comparar os parâmetros estabelecidos pelos princípios com o que é efetivamente realizado pelos entes federativos enquanto gestores locais de saúde contribuirão positivamente para a pesquisa em saúde.

4.2 Natureza

A Tabela 3 mostra a predominância de estudos avaliativos, preocupados em observar a eficácia da gestão em saúde, seja no âmbito municipal, estadual ou federal. Das 77 publicações analisadas, 58,4% foram classificados como avaliação enquanto 41,6% como análise.

Um dos fatores que contribuíram para esse resultado, e que merece destaque, é a importância de se avaliar os resultados obtidos com essas políticas. Ala-Harja e Helgason (2000) afirmam que a avaliação consiste em comparar os resultados alcançados em um programa em relação aos objetivos propostos por ele, com o intuito de reduzir as incertezas e melhorar os resultados. Nesse sentido, é importante avaliar as políticas de saúde, antes (*ex ante*), durante (*in itinere*) e após (*ex post*) a implementação das mesmas. Dessa forma, frente a essas transformações trazidas pela mudança de paradigma com relação à saúde, é de esperar que pesquisadores, principalmente ligados à área da saúde, busquem avaliar os resultados trazidos por tal mudança, a fim de apontar as melhorias e ajustar possíveis distorções.

Tabela 3 – Frequência dos estudos classificados segundo a Natureza

Natureza	Frequência	Porcentagem
Análise	32	41,6
Avaliação	45	58,4
Total	77	100

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3 Metodologia

Ao se analisar os artigos com base em sua metodologia, observou-se a predominância de estudos de caso, qualitativos, com entrevista junto às pessoas beneficiadas pela ESF e agentes de saúde envolvidos direto e indiretamente com a Atenção Primária à Saúde e a Estratégia Saúde da Família. Dos 77 artigos analisados, 76,6% são qualitativos, enquanto 19,5% são quantitativos e apenas 3,9% são quali-quantitativos. A Tabela 4 mostra a frequência da metodologia nos artigos estudados.

Os estudos quantitativos apesar de serem mais abrangentes e em geral capazes de serem generalizados, são mais superficiais, não conseguindo atingir particularidades que algumas cidades ou até mesmo regiões de um mesmo município pode conter. Mazzoti e Gewandsznajder (2001), afirmam que enquanto os estudos qualitativos têm a capacidade de percepção de aspectos importantes que muitas vezes não são levados em conta em estudos quantitativos, os estudos quantitativos têm maior capacidade de representação do todo. Desse modo, é interessante a utilização de mais análises quali-quantitativas, a fim de minimizar essas desvantagens trazidas pelos outros métodos.

Tabela 4 – Frequência dos estudos classificados segundo a Metodologia

Metodologia	Frequência	Porcentagem
Qualitativa	59	76,6
Quantitativa	15	19,5
Quali-quantitativos	3	3,9
Total	77	100

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.4 Abrangência

Analisando-se os artigos de acordo com sua abrangência, pode-se notar uma maior concentração de estudos voltados aos municípios, isso se deve a vários fatores, um deles é a descentralização da gestão do SUS e conseqüentemente da ESF, pois conforme afirma Santana e Carmagnani (2001), a ESF incorpora e reafirma os princípios que regem sobre o SUS. Uma vez que cada município é responsável por gerir seus recursos e implementar suas políticas, os estudos com base em um único município tendem a ganhar mais destaque. Outro fator que contribui para a maior concentração de estudos nos municípios é a facilidade de coleta de dados, principalmente quando a maior parte dos estudos é qualitativa. Na Tabela 5 é possível notar um número reduzido de estudos no âmbito estadual, apresentando apenas 9,1% dos estudos, enquanto os estudos no âmbito municipal e federal representam 57,10% e 33,80%, respectivamente. Esse quadro dificulta o entendimento sobre qualidade em que os serviços da ESF são prestados a nível estadual.

Tabela 5 – Frequência dos estudos classificados segundo a Abrangência

Abrangência	Frequência	Porcentagem
Municipal	44	57,1
Estadual	7	9,1
Federal	26	33,8
Total	77	100

Fonte: Elaborado pelos autores.

Estudar a ESF de maneira mais ampla é importante para se avaliar a qualidade da saúde no país e principalmente a forma com que as políticas públicas de saúde têm sido implementadas. Um foco mais amplo, voltado às premissas e princípios do SUS é muitas vezes necessário para a compreensão apropriada da ESF. Pois, apesar dos serviços de saúde ser muito associado ao município, não pode ser deixado de lado o fato de que é dever do Estado como um todo garantir o tratamento adequado à saúde.

4.5 Autores

Conforme apresentado na Tabela 6, dos estudos analisados, 76,6% foram elaborados por autores da área saúde e apenas 11,7% foram produzidos por pesquisadores da área de administração. O mesmo índice foi identificado com autores de outras áreas. Isso demonstra que a ESF ainda é pouco estudada pelos profissionais da administração apesar da importância de se avaliar as políticas públicas, principalmente as políticas públicas de saúde. O estudo da APS à luz da gestão e da administração pública é necessário para a melhoria da qualidade dos serviços públicos e conseqüentemente da qualidade de vida da população. Destaca-se ainda o pouco interesse de outras áreas para estudar o assunto, sendo apenas 9 artigos publicados por pesquisadores interdisciplinares, mostrando que há um grande caminho a ser percorrido para atingirmos uma sinergia maior entre essas grandes áreas de estudo.

Tabela 6 – Frequência dos estudos classificados segundo os Autores

Autores	Frequência	Porcentagem
Pesquisadores da Área da Saúde	59	76,6
Pesquisadores da Área da Gestão	9	11,7
Pesquisadores de Outras áreas	9	11,7
Total	77	100

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.6 Relações de dependência entre as categorias Autores e Abordagem

O teste qui-quadrado foi significativo a 7,2%, o que permitiu rejeitar a hipótese nula (H_0) de independência entre as categorias autores e abordagem. Dessa forma, é possível afirmar que existe relação entre o tipo de abordagem e os autores. Comparando os valores esperados e encontrados, esboçados na Tabela 7, podemos inferir sobre alguns aspectos.

Tabela 7 – Cruzamento: Autores e Abordagens

			Autores			Total
			Pesquisadores da Área de Saúde	Pesquisadores da Área de Gestão	Pesquisadores Interdisciplinares	
Abordagem	Teórico	Contagem	12	5	2	9
		Contagem Esperada	14,6	2,2	2,2	9
		% do Total	15,60%	6,50%	2,60%	4,70%
	Empírico	Contagem	47	4	7	8
		Contagem Esperada	44,4	6,8	6,8	8
		% do Total	61,00%	5,20%	9,10%	5,30%
Total	Contagem	59	9	9	77	
	Contagem Esperada	59	9	9	77	
	% do Total	76,60%	11,70%	11,70%	100,00%	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pesquisadores da área de saúde adotam em geral uma abordagem mais empírica ($47,0 > 44,7$), enquanto os pesquisadores da área de gestão adotam uma abordagem mais teórica ($5,0 > 2,2$). Como se pode notar, tanto para artigos teóricos quanto para artigos empíricos, os autores de outras áreas apresentaram valores esperados e encontrados iguais.

Apesar dos autores da área da gestão realizarem mais estudos teóricos, a quantidade de trabalhos ainda é bem menor do que os realizados por pesquisadores de saúde. Esse resultado vai ao encontro a Arretche (2003) que afirma que a área de políticas públicas no Brasil se caracteriza por uma baixa capacidade de acumulação de conhecimento, apesar da proliferação de estudos de caso.

4.7 Relações de dependência entre as categorias Autores e Abrangência

O teste foi significativo a 6,2% pelo qui-quadrado, o que permitiu rejeitar a hipótese nula (H_0) de independência entre os fenômenos abordados. Dessa forma, existe relação entre a abrangência e autores.

Os pesquisadores de gestão ($4 < 5,1$) e de outras áreas ($3 < 5$) pesquisam menos o município, enquanto os pesquisadores da área de saúde pesquisam mais. A abrangência estadual é realizada predominantemente por pesquisadores da área de saúde. Os pesquisadores da área de Gestão ($5 > 3$) e outras áreas ($6 > 3$) têm foco maior no nível federal. O resultado evidencia a preferência dos pesquisadores da área da saúde por estudos voltados para o nível municipal, conforme apresentado na Tabela 8.

Tabela 8 – Cruzamento: Autores e Abrangência

			Autores			Total
			Pesquisadores da Área de Saúde	Pesquisadores da Área de Gestão	Pesquisadores Interdisciplinares	
Abrangência	Municipal	Contagem	37	4	3	44
		Contagem Esperada	33,7	5,1	5,1	44
		% do Total	48,10%	5,20%	3,90%	57,10%
	Estadual	Contagem	7	0	0	7
		Contagem Esperada	5,4	8	8	7
		% do Total	9,10%	0,00%	0,00%	9,10%
	Federal	Contagem	15	5	6	26
		Contagem Esperada	19,9	3	3	26
		% do Total	19,50%	6,50%	7,80%	33,80%
Total	Contagem	59	9	9	77	
	Contagem Esperada	59	9	9	77	
	% do Total	76,60%	11,70%	11,70%	100,00%	

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.8 Relações de dependência entre as categorias Autores e Metodologia

No que diz respeito à metodologia e os autores, não houve diferença estatística, sendo $sig = 0,695$. Dessa forma se aceita a hipótese nula H_0 de que não há dependência entre os fenômenos abordados. Assim, pode-se inferir que não existe relação (estatística) entre os autores e a metodologia adotada por eles.

4.9 Relações de dependência entre as categorias Abrangência e Abordagem

A significância entre abrangência e abordagem foi inferior a 0,01%. Nesse sentido, podemos afirmar que existe clara relação entre o nível de abrangência e a abordagem utilizada, conforme demonstra a Tabela 9. Dessa forma rejeita-se a hipótese nula H_0 .

Nota-se uma concentração de estudos teóricos em nível federal e de estudos empíricos em nível municipal. Esse resultado pode ser explicado por uma questão de logística, pois, entrevistas em abrangência local podem ser mais viáveis de se aplicar do que em abrangência federal.

Tabela 8 – Cruzamento: Abrangência e Abordagem

			Abrangência			Total
			Municipal	Estadual	Federal	
Abordagem	Teórico	Contagem	3	2	14	19
		Contagem Esperada	10,9	1,7	6,4	19
		% do Total	3,90%	2,60%	18,20%	24,70%
	Aplicado	Contagem	41	5	12	58
		Contagem Esperada	33,1	5,3	19,6	58
		% do Total	53,20%	6,50%	15,60%	75,30%
Total	Contagem	44	7	26	77	
	Contagem Esperada	44	7	26	77	
	% do Total	57,10%	9,10%	33,80%	100,00%	

Fonte: Elaborado pelos autores.

O resultado foi observado também na abrangência estadual onde há uma concentração maior de estudos teóricos do que o esperado ($1,7 < 2,0$). Dos 77 artigos estudados apenas 7 são estudos realizados no nível estadual, o que vai de acordo com os estudos de Souza (2003) que afirma que ainda é carente o conhecimento sobre questões importantes da esfera estadual, como por exemplo suas políticas públicas.

4.10 Relações de dependência entre as categorias Metodologia e Abordagem

O teste qui-quadrado foi significativo a 2,1%, o que permitiu rejeitar a hipótese nula (H_0) de independência entre os fenômenos abordados. Assim, existe relação entre o tipo de abordagem e a metodologia. A Tabela 9 evidencia os resultados obtidos.

Tabela 9 – Cruzamento: Metodologia e Abordagem

			Metodologia			Total
			Qualitativa	Quantitativa	Quali-quantitativa	
Abordagem	Teórico	Contagem	19	0	0	19
		Contagem Esperada	14,6	3,7	7	19
		% do Total	24,70%	0,00%	0,00%	24,70%
	Empírico	Contagem	40	15	3	58
		Contagem Esperada	44,4	11,3	2,3	58
		% do Total	51,90%	19,50%	3,90%	75,30%
Total	Contagem	59	15	3	77	
	Contagem Esperada	59	15	3	77	
	% do Total	76,60%	19,50%	3,90%	100,00%	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A mesma conclusão feita na análise da abrangência e abordagem pode também ser feita para metodologia e abordagem. Os estudos qualitativos são em sua maioria empíricos ($44,4 > 40,0$) e nos artigos pesquisados não houve artigos teóricos e quantitativos e nem teóricos e quali-quantitativa. Gomes e Araújo (2005) afirmam que os estudos quantitativos são mais

abrangentes, ou seja, são mais fáceis de serem realizados com um conjunto de dados maior, por isso há uma concentração de estudos qualitativos e empíricos em nível municipal, e mais estudos teóricos e quantitativos em um nível federal.

O resultado encontrado nesse cruzamento já era esperado, pois, estudos teóricos não possuem método quantitativo ou quali-quantitativo, por se tratarem de uma construção a partir da argumentação e por meio da articulação entre conceitos.

5 CONCLUSÕES

Foram analisados 77 estudos sobre Atenção Primária à Saúde nos periódicos classificados no *Quali/Capes* de administração no período de 2002 a 2012. O objetivo foi identificar as abordagens teóricas e metodológicas no estudo da administração pública em saúde no que tange a Estratégia Saúde da Família. Para tanto, os artigos foram classificados conforme a abordagem, natureza, procedimentos metodológicos, abrangência e formação dos autores. Além disso, foi realizado o cruzamento das categorias entre Autores e Abordagem; Autores e Abrangência; Autores e Metodologia; Abrangência e Abordagem; e por fim, Metodologia e Abordagem. Para validar os resultados obtidos, foi necessário realizar o teste qui-quadrado para independência.

Com os testes e análises descritas percebeu-se que há poucos estudos em nível federal e estadual, realizados por pesquisadores da área de gestão com metodologia quantitativa e principalmente quali-quantitativa. Chama a atenção o fato de muitos deles apresentarem estudos de caso em nível municipal. Nota-se que há poucos estudos comparativos entre a gestão de saúde nos estados. A grande parte dos autores estudados está preocupada em avaliar a eficiência da ESF nos municípios separadamente, negligenciando a comparação entre os estudos e as gestões municipais e estaduais de saúde.

Diversificar as abordagens dos estudos, suas metodologias e amplitudes, é fundamental para uma boa análise e principalmente uma adequada avaliação da ESF enquanto principal programa de APS. Para Cotta (2001) o fato de realizarmos uma avaliação das políticas públicas, não significa que as informações produzidas serão utilizadas. Porém, estando a sociedade a par das informações produzidas pelos estudos acadêmicos, já é um passo para a busca de melhores serviços de saúde e melhor qualidade de vida para a população.

Foi possível identificar ainda, que a ESF é pesquisada de maneira mais intensa sob a perspectiva da avaliação de maneira empírica, além de ser, na maioria das vezes abordada de maneira qualitativa em estudos municipais. No geral estes trabalhos pretendem compreender se a ESF é eficaz no alcance dos objetivos propostos e se os autores buscam estas e outras informações por meio de pesquisas realizadas com os próprios beneficiários do programa e com os principais agentes responsáveis pela implementação. São poucos estudos realizados por pesquisadores da administração pública e principalmente estudos quali-quantitativos. Ainda é grande o caminho a ser percorrido pela administração pública no que concerne às políticas públicas principalmente as da área da saúde. O fato da ESF já ter sido implementada há 20 anos contribuiu para que haja questionamentos sobre sua eficácia. Dessa forma, avaliar as políticas da ESF é importante para sua gestão e para promover mudanças significativas e eficazes na qualidade de vida da população.

Este estudo se limita a evidenciar a maneira como foi realizada a pesquisa em ESF no Brasil no período de 2002 a 2012. No entanto, cumpre seu papel de mostrar possíveis alternativas de estudo aos pesquisadores da área, o que por si só já justifica a realização deste trabalho. A fim de avançar ainda mais sobre o tema, seria enriquecedor para os próximos estudos, analisar os resultados obtidos em cada uma das publicações abordadas nesse estudo, dessa forma, poder-se-á compreender de maneira mais profunda as transformações sociais ocorridas através das políticas públicas e os principais resultados encontrados nos últimos anos pelos pesquisadores da APS no que concerne a ESF.

REFERÊNCIAS

- ABREU, A. A.; SETTE, R. S. O Processo de humanização e a busca pela qualidade na prestação de serviços em saúde: ações e desafios enfrentados por um grupo. *Rev. de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, v. 7, n. 7, p. 62-71, 2011.
- ALA-HARJA, M.; HELGASON, S. Em direção às melhores práticas de avaliação. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 51, n. 4, p. 5-59, 2000.
- ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa. 2 ed. São Paulo: Pioneira, 2001.
- ARRETCHE, M. Dossiê agenda de pesquisa em políticas públicas. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 18, n. 51, p. 7-9, 2003.
- AUGUSTO, M. H. O. Políticas públicas, políticas sociais e políticas de saúde: algumas questões para reflexão e debate. *Tempo Social; Rev. Social. USP*. São Paulo. v. 1, n. 2, p. 105-119, 1989.
- BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. Sistema Único de Saúde, Brasília- DF. Coleção Progestores - Para entender a Gestão do SUS, 2007.
- BRUNI, A. L. Estatística aplicada a gestão empresarial. 2 ed., São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- COTTA, T. C. Avaliação educacional e políticas públicas: a experiência do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica (SAEB). *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 52, n. 4, p. 89-110, 2001.
- DUSSAULTT, G. A gestão dos serviços públicos de saúde: características e exigências. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 26, n. 2, p. 8-19. 1992.
- FARIA, C. A. P. A política de avaliação de políticas públicas. *RBCS*, v. 20 n. 59, P. 97-109, 2005.
- FARIA, C. A. P. Idéias, conhecimento e políticas públicas: um inventário sucinto das principais vertentes analíticas recentes. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 18, n. 51, p. 21-29, 2003.
- GOMES, F. P.; ARAÚJO, R. M. Pesquisa quali-quantitativa em administração: uma visão holística do objeto em estudo. In: *Seminários em Administração*, 8, 2005, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2005.
- GUANAES, C.; MATTOS, A. T. R. Contribuições do movimento construcionista social para o trabalho com famílias na estratégia saúde da família. *Saúde e sociedade*. São Paulo, v. 20, n. 4, p. 1005-1017, 2011.

GUEDES, J. S.; SANTOS, R. M. B.; LORENZO, R. A. V. A implantação do programa saúde da família (PSF) no Estado de São Paulo (1995-2002). *Saúde e Sociedade*. São Paulo, v. 20, n. 4, p. 875-883, 2011.

JUNQUEIRA, T. S.; COTTA, R. M. M.; GOMES, R. C.; SILVEIRA, S. F. R.; SIQUEIRA-BATISTA, R.; PINHEIRO, T. M. M.; SAMPAIO, R. F. As relações laborais no âmbito da municipalização da gestão em saúde e os dilemas da relação expansão/precarização do trabalho no contexto do SUS. *Cad. Saúde Pública*. Rio de Janeiro, v. 26, n. 5, p. 918-928, 2010.

LIMA, E. J.; BITTENCOURT, J. C. N.; CARVALHO, D.; DIAS, A. B. Aplicação de metodologia de indexação ao conteúdo do portal da chapada.200-?.

LOTTA, G. S. Saberes locais, mediação e cidadania: o caso dos agentes comunitários de saúde. *Saúde e Sociedade*. São Paulo, v. 21, n. 1, p. 210-222, 2012.

MATTA, I. B.; FERREIRA, M. A. M.; MOREIRA, N. C.; ALMEIDA, A. L. T. Concepções teóricas e operacionais do IGD enquanto instrumento de avaliação da gestão do programa bolsa família. In: VI ENAPEGS, 2012.

MELO, M. A. Estado, governo e políticas públicas. In: MICELI, Sérgio (Org.). *O que ler na ciência social brasileira (1970-1995)*. São Paulo: Sumaré, v. 3, p. 59-100, 1999.

MENEZES, M. V. S.; ASSIS, M. M. A. Financiamento da atenção básica à saúde (2005-2006): apontamentos para o debate. *Saúde em Debate*, Rio de Janeiro, v. 30, n. 72, p. 89-100, 2006.

MINAYO, M. C. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 4. ed. São Paulo. 269 p, 1996.

NAJAN, A. Learning from the literature on policy implementation: a synthesis perspective. (working papers). International Institute for Applied Systems Analysis – IIASA.A-2361 Luxwnburg. Austria, 1995.

SANTANA, M. L.; CARMAGNANI, M. I. Programa saúde da família no Brasil: um enfoque sobre seus pressupostos básicos, operacionalização e vantagens. *Saúde e Sociedade*. São Paulo, v. 10, n.1, p. 33-53, 2001.

SECCHI, L. *Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos*. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SILVA, E. G., *Desempenho Institucional: a política de qualificação dos docentes da UESB*. 134 f. Dissertação (Mestrado) – UNEB / Departamento de Ciências Humanas, Salvador, 2009.

SILVA, N.; GARNELO, L. GIOVANELLA, L. Extensão de cobertura ou reorganização da atenção básica? A trajetória do programa saúde da família de Manaus - AM. *Saúde e Sociedade*. São Paulo, v. 19, n. 3, p. 592-604, 2010.

SILVA, P. L. B. Serviços de saúde: o dilema do SUS na nova década. *São Paulo em Perspectiva*. São Paulo, v. 17, n. 1, p. 69-85, 2003.

SISSON, M. C. Considerações sobre o programa saúde da família e a promoção de maior equidade na política de saúde. *Saúde e Sociedade*. São Paulo, v. 16, n. 3, p. 85-91, 2007.

SOUZA, G. C. A.; COSTA, I. C. C. O SUS nos seus 20 anos: reflexões num contexto de mudanças. *Saúde e Sociedade*. São Paulo, v. 19, n. 3, p. 509-517, 2010.

SOUZA, C. “Estado do Campo” da pesquisa em políticas públicas no Brasil. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 18, nº 51, 2003.

SOUZA, C. Políticas Públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, v. 8, nº 16, p. 20-45, 2006.

TREVISAN, A. P.; BELLEN, H. M. V. Avaliação de políticas públicas: uma revisão teórica de um campo em construção. *Revista de Administração Pública – Rio de Janeiro*, v. 42, n. 3, p. 529-50, 2008.

VIANA, A. L. D.; POZ, M. R. D. A reforma do sistema de saúde no Brasil e o programa de saúde da família. *Revista Saúde Coletiva*. Rio de Janeiro, v. 8, n. 2, p. 11-48, 1998.

WORTHEN, B.; SANDERS, J. FITZPATRICK, J. Avaliação de programas: concepções e práticas. São Paulo: Editora Gente, 2004.

A REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DOS RECURSOS DO ICMS NOS MUNICÍPIOS DO EXTREMO OESTE DE SANTA CATARINA

Keli Fátima Griebler

Pós-Graduada em Planejamento e Gestão Tributária –UNOESC
Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC
keligriebler@yahoo.com.br

GilvaneScheren

Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC
gilvanescheren@outlook.com

Ieda Margarete Oro

Doutora em Ciências Contábeis e Administração –FURB
Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC
ieda.oro@unoesc.edu.br

RESUMO

O objetivo deste artigo é investigar a relação entre o valor proveniente da arrecadação de ICMS, oriundo do movimento econômico municipal, e as transferências governamentais da cota-parte do ICMS, repassada pelo governo estadual, nos municípios integrantes da Associação dos Municípios do Extremo Oeste de Santa Catarina (AMEOSC). O estudo caracteriza-se como descritivo e documental, com abordagem quantitativa. A população compreendeu os 295 municípios do Estado de Santa Catarina, e a amostra constituiu-se dos 19 municípios pertencentes à AMEOSC. As informações da pesquisa foram coletadas nos sites do Tribunal de Contas do Estado, Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina e IBGE. Os resultados demonstram que a cota-parte do ICMS possui peso significativo na receita dos municípios, para que estes possam prestar serviços básicos a sua população e que municípios de menor porte e moderado movimento econômico tendem a apresentar maior grau de dependência da transferência da cota-parte do ICMS.

Palavras-chave: Repartição tributária; Valor adicionado; ICMS; Municípios; AMEOSC.

1 INTRODUÇÃO

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, os municípios brasileiros foram elevados a entes federativos, atribuindo a estes competências constitucionais e renda própria para propiciar os serviços básicos para a sua população. Na impossibilidade ou insuficiência desta oferta de serviços os outros entes da Federação assumem ou complementam os serviços, pois uma das finalidades do Estado é assegurar o crescimento e desenvolvimento econômico e social para a população (MORATTA, 2015).

Scur e Platt Neto (2011) destacam que a maioria dos municípios brasileiros apresenta significativa dependência orçamentária de recursos provenientes dos repasses de transferências federais e estaduais. No Brasil, estas transferências além de corrigir as diferenças entre atribuições e receitas nos diferentes níveis de governo, representam uma oportunidade de reduzir as desigualdades regionais do ponto de vista econômico e social, devido à grande heterogeneidade e extensão de seu território (BAIÃO, 2013).

Soares, Gomes e Toledo Filho (2011) destacam que uma das principais fontes de recursos derivadas do movimento econômico do país é o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cujo valor arrecadado pelo estado não é repassado à União. O

valor arrecadado proveniente deste tributo tem sua aplicação em prol do próprio estado e rateado com os municípios sobre sua jurisdição.

Ante o exposto, aborda-se o seguinte problema de pesquisa: Qual o grau de dependência em relação às transferências estaduais de recursos do ICMS dos municípios da AMEOSC?

Em decorrência do contexto proposto, o objetivo deste artigo é investigar a relação entre o valor proveniente da arrecadação de ICMS, oriundo do movimento econômico municipal, e as transferências governamentais da cota-parte do ICMS, repassada pelo governo estadual, nos municípios pertencentes à AMEOSC.

O estudo justifica-se pela importância da receita tributária no desempenho e execução de serviços públicos e na gestão da administração municipal, bem como pela relevância em demonstrar e analisar a relação da arrecadação do ICMS pelos contribuintes dos municípios e sua posterior devolução, por parte do governo estadual, aos cofres municipais. A escolha dos municípios, pertencentes à Associação dos Municípios do Extremo Oeste de Santa Catarina-AMEOSC, foi motivada pelas constatações de Soares, Gomes e Toledo Filho (2011), Moratta (2015) e Massardi e Abrantes (2016) de que municípios de menor porte apresentam elevado grau de dependência em relação às receitas de transferências, recebidas do Estado e da União.

A contribuição científica deste estudo consiste em demonstrar a importância do movimento econômico gerado pelos municípios da AMEOSC ao Estado de Santa Catarina. Bem como, a sua influência no processo de arrecadação da receita de ICMS ao Estado, e o seu respectivo retorno por meio das transferências governamentais da cota-parte deste tributo aos municípios.

O presente artigo encontra-se subdividido em cinco seções. Inicialmente a seção introdutória, que contextualiza o tema abordado. Em seguida apresenta-se a fundamentação teórica que ampara os aspectos analisados nesta pesquisa, em relação a receita pública, receita tributária do ICMS e sua repartição entre os municípios. A seção três evidencia as características metodológicas utilizadas para o desenvolvimento do estudo, bem como a técnica utilizada. Na quarta seção apresenta-se a descrição e análises dos dados, e por último são apresentadas as considerações finais deste estudo, atendendo ao questionamento e aos objetivos da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Receitas públicas

Para conceder serviços básicos para a sociedade e suprir seus gastos com manutenção, a Administração Pública precisa dispor de recursos financeiros. A entrada ou ingressos de recursos financeiros aos cofres públicos denominam-se receitas públicas. Estas receitas podem ser registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o Estado, ou ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias. Em sentido estrito, chamam-se públicas apenas as receitas orçamentárias (STN, 2016).

Nota-se a relevância da receita pública no processo orçamentário, cuja previsão mensura a capacidade governamental em fixar a despesa pública e, no momento da sua arrecadação, torna-se instrumento condicionante de execução orçamentária da despesa. Portanto, a receita pública assume grande importância por estar envolvida em situações especiais, como sua distribuição e destinação entre as esferas governamentais e seu relacionamento com os limites legais (SOARES; GOMES; TOLEDO FILHO, 2011). Conforme Moratta (2015), o conhecimento sobre a receita pública permite ao governo estimar a fixação da despesa no orçamento, pois a arrecadação efetiva intervém na execução orçamentária das despesas dos órgãos públicos.

Malcher (2012) destaca que, para ser considerado como receita, o ingresso de valores

aos cofres públicos deve integrar-se de modo permanente no patrimônio do ente público, não estar sujeito a condições de devolução, e acrescer o patrimônio de um novo elemento.

Neste contexto, receitas orçamentárias são conceituadas como disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. São fontes de recursos empregadas pelo Estado em programas e ações que tenham por finalidade atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Essas receitas pertencem ao Estado, são o instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, elas circulam pelo patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro, e, geralmente, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual - LOA (STN, 2016).

Em relação às receitas orçamentárias, o Quadro 1 detalha suas origens e algumas de suas espécies, conforme sua categoria econômica.

Quadro 1: Receitas públicas

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
1 Receita Tributária	1 Operações de Crédito
- Impostos (ICMS)	- Internas
- Taxas	- Externas
- Contribuições de Melhoria	3 Alienação de Bens
2 Receita de Contribuições	- Bens Móveis
3 Receita Patrimonial	- Bens Imóveis
4 Receita Agropecuária	3 Amortização de Empréstimos
5 Receita Industrial	4 Transferências de Capital
6 Receita de Serviços	- Transferências Intergovernamentais
7 Transferências Correntes	5 Outras Receitas de Capital
- Transferências Intergovernamentais (Cota-parte ICMS)	
9 Outras Receitas Correntes	

Fonte: Adaptado de STN (2016).

Conforme exposto no Quadro 1, uma das origens da receita pública é a receita tributária. As receitas tributárias são ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria, cuja finalidade é obter recursos financeiros para o Estado custear as atividades que lhe são correlatas. Os impostos, por sua vez, são espécies tributárias que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, o qual não recebe contraprestação direta ou imediata pelo seu pagamento (STN, 2016).

Para Miguel (2016) as receitas provenientes de impostos sobre a renda e o lucro, sobre a propriedade e sobre as operações com bens e prestação de serviços são essenciais para a composição das receitas públicas. Soares, Gomes e Toledo Filho (2011) destacam que os tributos sobre bens e serviços são relevantes na economia brasileira, pois afetam profundamente a atividade produtiva dos diversos setores da economia e, sobretudo, os consumidores-cidadãos. Em contrapartida, o setor público é fartamente financiado com a sua arrecadação, que também é a principal fonte de renda das administrações municipais.

Em síntese, as receitas públicas visam manter a administração pública, para que esta possa prestar serviços de necessidade básica à população, e as receitas tributárias, provenientes da arrecadação de tributos, possuem grande importância na composição das receitas públicas.

2.2 Receita tributária-ICMS

No Brasil, os impostos sobre operações com bens e prestação de serviços possuem grande relevância na composição das receitas tributárias, principalmente o imposto sobre bens e serviços ICMS (MIGUEL, 2016). Conforme dados da Receita Federal, em 2015, a receita com a tributação da base de bens e serviços correspondeu a 49,68% de toda a arrecadação do

país, e o ICMS é o principal imposto sobre bens e serviços arrecadado no país, representando mais de 20% do total da arrecadação tributária brasileira (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

Neste contexto, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS tem sua previsão no art. 155, II e § 2º a 5º da Constituição Federal, a qual atribui aos Estados e Distrito Federal a sua instituição.

Este imposto tem como principal característica a não cumulatividade, ou seja, a cada operação pode ser compensado o montante do imposto calculado nas operações anteriores. E ele pode ser seletivo, em função da essencialidade dos bens tributados, fixando alíquotas menores para bens de primeira necessidade (TRISTÃO, 2003).

O ICMS é regulamentado a nível nacional pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. No Estado de Santa Catarina o ICMS obedece ao disposto na Lei estadual nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e no RICMS/SC, Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 2.870, de 27 de agosto de 2001.

Conforme o artigo 2º da Lei nº 10.297/1996 o ICMS tem como fato gerador:

- a) circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de refeições e bebidas em bares;
- b) prestação de serviços de frete interestadual e intermunicipal;
- c) prestação de serviços de comunicação onerosa;
- d) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios (Lei Complementar 116/03);
- e) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao ISS, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência de ICMS;
- f) recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;
- g) utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente;
- h) entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade;
- i) serviço prestado no exterior;
- j) entrada, no território do Estado, em operação interestadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (uso e consumo).

Neste contexto, Soares, Gomes e Toledo Filho (2011, p. 472) destacam que “o ICMS não incide sobre simples mercadorias, mas sim sobre as postas em circulação, ou seja, objeto de operações mercantis, habitualmente, aquelas comercializadas com a finalidade do lucro.” Para Tristão (2003) e Castilho (2013), o ICMS é o imposto com maior capacidade de arrecadação no Sistema Tributário Brasileiro. Vasconcellos (2013) destaca que o ICMS é o imposto de maior arrecadação em âmbito nacional e a mais significativa fonte de recursos dos Estados da Federação.

Deste modo, percebe-se a importância do ICMS para o Estado, devido sua capacidade de arrecadação, por incidir sobre bens e serviços, gerando receita para o financiamento da máquina pública, para o desempenho de suas atribuições legais.

2.3 Repartição tributária do ICMS

Cada ente federado possui uma competência tributária específica, porém o produto da arrecadação não necessariamente pertencerá a ele em sua plenitude (BRASIL, 2014). A

capacidade de arrecadação da União e dos Estados é superior a dos Municípios, enquanto que a capacidade de gasto é invertida: os governos subnacionais respondem pela maior parte da prestação dos serviços públicos (PEREIRA, 2014).

Tendo em vista uma melhor distribuição da receita pública entre os seus entes, para cumprimento de suas obrigações legais, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a repartição da receita tributária, para que o produto dessa arrecadação fosse redistribuído segundo as regras e parâmetros por ela estabelecidos (BRASIL, 1988).

Para suprir os gastos públicos e trazer alguma igualdade na capacidade de gasto, devido às disparidades econômicas, as federações se valem das transferências intergovernamentais (PEREIRA, 2014). As transferências intergovernamentais desempenham papel primordial no financiamento dos municípios brasileiros e dividem-se em transferências oriundas da União e as transferências oriundas dos Estados (TRISTÃO, 2003). Conforme Baião, Abrantes e Souza (2012) a maior transferência intergovernamental na federação brasileira corresponde à repartição do ICMS entre estados e municípios.

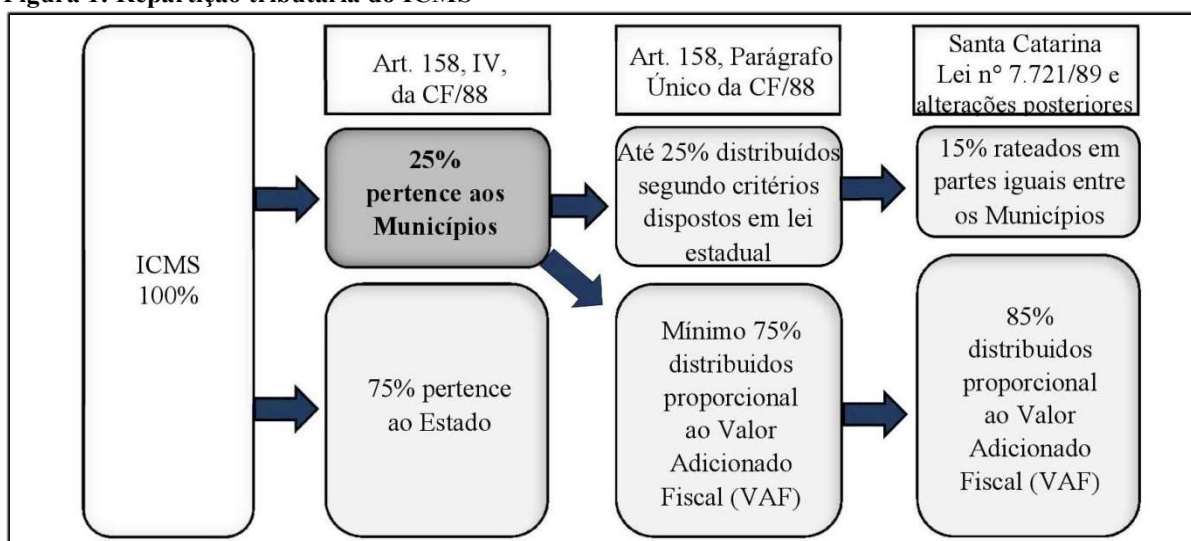
Neste contexto, a repartição tributária do ICMS está descrita no art. 158, inciso IV da CF. Conforme o texto da Carta Magna pertence aos municípios 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS. A transferência constitucional do ICMS é regulada pela Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro 1990.

Com relação aos critérios de distribuição da Quota-parte do ICMS aos municípios, a Constituição Federal prevê em seu parágrafo único que, no mínimo, 75% dos recursos sejam rateados proporcionalmente ao Valor Adicionado Fiscal (VAF) gerado no próprio município e que o restante, 25%, sejam distribuídos segundo critérios dispostos em lei estadual. Conforme Baião (2013) “o VAF é uma *proxy* da base tributária do ICMS, e, portanto, até certo ponto indica quanto foi arrecadado do imposto no município”.

Isto posto, os critérios de repartição tributária podem ser diferentes de um Estado para outro. No Estado de Santa Catarina, a repartição tributária é recepcionada pelo artigo 133 de sua Constituição Estadual (1989), e regulamentada pela Lei Estadual nº 7.721/89 e alterações posteriores, e Portaria nº 233/2012, que determinam que o índice de participação dos municípios no produto da arrecadação do ICMS seja construído pelo somatório dos seguintes critérios:

- a) 15% (quinze por cento) rateados em partes iguais entre todos os Municípios; e
- b) 85% (oitenta e cinco por cento), com base na participação do município no valor adicionado em relação ao valor adicionado do Estado, considerando-se a média dos dois últimos anos.

A Figura 1 apresenta de forma resumida os critérios de repartição da Quota-parte do ICMS no Estado de Santa Catarina.

Figura 1: Repartição tributária do ICMS

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dispositivos legais.

Pode-se observar a predominância do critério valor adicionado no cálculo índice de participação dos municípios na Quota-parte do ICMS em Santa Catarina. Para Tristão (2003) e Pereira (2014) a finalidade desse critério é proporcionalar o retorno do produto da arrecadação à localidade onde é gerado o movimento econômico e são arrecadados os impostos correspondentes.

2.4 Estudos correlatos

O Quadro 2 sintetiza as principais contribuições de estudos anteriores realizados na mesma linha de pesquisa do tema abordado.

Quadro 2: Principais contribuições de estudos anteriores

Autores/ano	Principais contribuições
Soares, Gomes e Toledo Filho (2011)	Investigaram a relação entre a arrecadação de ICMS oriunda do movimento econômico dos municípios da Região Metropolitana de Curitiba (RMC) e as transferências governamentais da cota-parte do ICMS, repassada pelo governo estadual aos municípios. Verificaram que apesar dos dilemas a respeito da distribuição do imposto ICMS aos municípios, comprovou-se a importância que o tributo tem na política fiscal e nos orçamentos públicos dos municípios estudados, especialmente naqueles municípios de menor porte, em que sua existência depende em boa parte dessa fonte de recurso.
Scur e Platt Neto (2011)	Objetivaram diagnosticar e evidenciar a dependência que o Município de Canela apresenta em relação às receitas de transferências provenientes do Estado do Rio Grande do Sul (RS) e do Governo Federal. Denotaram que a estrutura da receita do Município evidencia, em termos percentuais, elevado grau de dependência em relação às receitas de transferências, recebidas do Estado e da União, que representaram, em média, 62,56% do total, contra 37,44% da arrecadação própria, nos dez anos analisados, 2001-2010.
Zanatto, Kroth e Rodrigues (2011)	Analisaram a eficiência dos municípios catarinenses na geração de receitas próprias e na redução de sua dependência dos repasses do Governo Federal. As principais conclusões dão conta de que para mais de 50% dos municípios o Indicador de Desempenho Tributário e Econômico (IDTE) é menor que uma unidade, demonstrando que o repasse do FPM ultrapassa a soma das receitas tributárias próprias com a cota-parte do ICMS. Os municípios onde se verificaram os maiores índices do IDTE possuem algumas características peculiares: atividades econômicas diversificadas, cidades mais populosas, uma grande empresa instalada e/ou exploração intensa da atividade turística.
Massardi e Abrantes (2015)	Demonstraram as relações entre o esforço de arrecadação dos municípios mineiros e o desenvolvimento socioeconômico. Os resultados apontaram baixo índice de esforço fiscal e alto nível de dependência do FPM, principalmente para municípios pequenos e pouco industrializados.

Moratta (2015)	Buscou identificar a dependência orçamentária em relação às transferências intergovernamentais dos Municípios com até 10.000 habitantes no Estado de Santa Catarina e seu reflexo para o crescimento econômico. Como resultado ficou evidenciada a dependência dos municípios para com as transferências, sendo a União a principal origem dessas transferências. O resultado final é que a dependência dos Municípios em relação às transferências intergovernamentais não influencia o crescimento econômico.
Massardi e Abrantes (2016)	Pesquisaram o nível de dependência dos municípios mineiros em relação ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), verificando que a grande maioria dos municípios possui nível de dependência superior a 50%, ou seja, os recursos do FPM representam a principal fonte de financiamento municipal, com destaque para os municípios com população inferior a 20.000 habitantes. Concluíram que a dependência do FPM está diretamente relacionada ao tamanho do município.

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos trabalhos citados.

3 MÉTODO DE PESQUISA

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva e documental, com abordagem quantitativa. Segundo Gil (2002, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Quanto aos procedimentos, o estudo é do tipo documental. De acordo com Marconi e Lakatos (2010) a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está limitada a documentos, escritos ou não, compondo o que se chamam fontes primárias.

A população da pesquisa compreendeu os 295 municípios do Estado de Santa Catarina. A amostra caracterizou-se como não probabilística e intencional. A pesquisa abrangerá os 19 municípios que compõe a Associação de Municípios do Extremo Oeste de Santa Catarina-AMEOSC, por serem municípios de menor porte. Conforme Soares, Gomes e Toledo Filho (2011), Moratta (2015) e Massardi e Abrantes (2016) os municípios de menor porte apresentam elevado grau de dependência em relação às receitas de transferências, recebidas do Estado e da União.

Em relação a coleta de dados, utilizaram-se como base os dados relativos aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015. Os dados foram obtidos junto aos sites da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Para nortear a coleta de dados, apresenta-se o constructo da pesquisa, conforme Quadro 3, expondo os índices analisados no presente estudo.

Quadro 3: Resumo dos índices

Índice	Fórmula	Descrição	Fonte
Índice de arrecadação de ICMS gerado <i>per capita</i> IG	Receita ICMS gerada ao estado / número de habitantes	Revela o quanto de ICMS foi arrecadado por toda a cadeia econômico/produtiva relacionando o ao número de habitantes do município. Assim, demonstra-se o PIB per capita municipal proveniente da carga tributária do ICMS, ou seja, o quanto desse tributo foi arrecadado pelo governo do estado por habitante.	Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina e IBGE
Índice de retorno de ICMS recebido <i>per capita</i> IR	Receita ICMS recebida do estado / número de habitantes	Demonstra o valor que o governo do estado repassou, com ingresso nas receitas de transferência corrente no município (cota-parte ICMS), como parcela que o município tem por direito, relacionando com seu número de habitantes.	Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina e IBGE
Grau de dependência da transferência do ICMS GD	Receita ICMS recebida do estado / receita total do município*100	Evidencia o grau de dependência da administração municipal do repasse da cota-parte do ICMS em relação a suas receitas correntes. Esse indicador é construído a partir da hipótese de que as transferências influenciam negativamente o desempenho fiscal dos governos receptores, expresso pelo baixo esforço fiscal e/ou pela expansão dos gastos públicos desses governos.	Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina e Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

Fonte: Adaptado de Soares, Gomes e Toledo Filho (2011).

O Quadro 3 apresenta de forma resumida e organizada, os índices, fórmulas, descrição, e a fonte dos dados que norteiam a consecução dos objetivos propostos. A análise e interpretação dos dados englobaram fórmulas matemáticas, utilizando-se o programa *Microsoft Office Excel* para a realização da tabulação dos dados e construção e elaboração das tabelas, para obtenção dos valores e índices que possibilitaram a análise dos dados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Descrição da amostra

A Associação dos Municípios do Extremo Oeste de Santa Catarina, AMEOSC, tem sua sede localizada no município de São Miguel do Oeste, Santa Catarina. Fundada em 31 de julho de 1971, tem por finalidade defender, ampliar e fortalecer a capacidade administrativa, econômica e social dos municípios associados, com foco no desenvolvimento integrado da região. Atualmente conta com a participação associativa de 19 municípios: Anchieta, Bandeirante, Barra Bonita, Belmonte, Descanso, Dionísio Cerqueira, Guaraciaba, Guarujá do Sul, Iporã do Oeste, Itapiranga, Mondai, Palma Sola, Paraíso, Princesa, Santa Helena, São João do Oeste, São José do Cedro, São Miguel do Oeste e Tunápolis (AMEOSC; 2015).

Dos 19 municípios, somente 6 possuem população superior a 10.000 mil habitantes. São Miguel do Oeste tem a maior população com 38.984 mil habitantes, e Barra Bonita a menor população com 1.790 habitantes, conforme dados estimativos do IBGE (2015). Percebe-se a predominância de municípios de pequeno porte associados à AMEOSC. Em relação ao ano de fundação, cerca de 36,8% dos municípios emanciparam-se nos últimos 30 anos, entre os anos de 1991 e 1995. De acordo com o IBGE (2014), a agropecuária é uma das principais atividades econômicas destes municípios, apresentando maior influência no valor do Produto Interno Bruto (PIB) de 47,4% das cidades pesquisadas.

4.2 Arrecadação, repartição tributária e grau de dependência da transferência do ICMS nos municípios da AMEOSC

A arrecadação de impostos gera receitas para a Administração Pública manter suas atividades e prestar serviços a população. O ICMS é o imposto de competência estadual com

maior peso na arrecadação tributária do país, devido ao fato de incidir sobre mercadorias e serviços. Deste modo este imposto está embutido em quase tudo o que se utiliza ou se adquire, desde a conta de luz à itens de vestuário, conforme legislação em vigor.

Neste contexto, a Tabela 1 apresenta o quanto de ICMS foi gerado pela cadeia econômico/produtiva dos municípios da AMEOSC em relação aos seus habitantes.

Tabela 1: Índice de arrecadação de ICMS gerado *per capita* (IG) - em R\$

Municípios	2012	2013	2014	2015	Δ% 2012-2015
Anchieta	181,33	263,69	214,27	169,28	-6,6%
Bandeirante	40,30	33,55	32,64	114,43	183,9%
Barra Bonita	20,65	28,15	34,01	31,46	52,3%
Belmonte	35,91	40,61	45,78	40,77	13,5%
Descanso	76,20	110,03	124,31	113,08	48,4%
Dionísio Cerqueira	600,71	332,51	419,65	484,07	-19,4%
Guaraciaba	362,33	308,58	387,75	449,83	24,1%
Guarujá do Sul	660,91	391,16	509,18	580,70	-12,1%
Iporã do Oeste	167,50	226,06	246,73	227,64	35,9%
Itapiranga	89,13	91,08	168,26	165,46	85,6%
Mondáí	685,71	521,36	446,02	564,22	-17,7%
Palma Sola	331,95	505,56	476,56	393,84	18,6%
Paraíso	55,84	428,61	420,69	504,01	802,6%
Princesa	158,62	321,64	396,87	555,72	250,3%
Santa Helena	301,67	441,50	205,61	521,88	73,0%
São João do Oeste	195,65	333,44	246,09	390,84	99,8%
São José do Cedro	182,79	202,80	207,33	216,74	18,6%
São Miguel do Oeste	400,21	506,03	514,77	510,45	27,5%
Tunápolis	95,46	102,41	146,51	141,53	48,3%
Média Total	244,36	273,09	275,95	325,05	279,61

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1, o PIB *per capita* municipal proveniente da carga tributária do ICMS apresentou grande variação no decorrer dos anos analisados. Esta variação é proveniente, principalmente, da oscilação do valor de ICMS gerado pelas atividades econômicas dos municípios ao Estado. Em termos gerais, ocorreu um aumento de 22,5% na arrecadação de ICMS ao Estado de Santa Catarina pelos municípios da AMEOSC, de R\$50.823 milhões em 2012 para R\$62.277 milhões em 2015.

São Miguel do Oeste é o município mais desenvolvido e com o maior centro urbano da AMEOSC, e o que mais gerou ICMS ao Estado em termos de valores. Já os municípios de Belmonte e Barra Bonita apresentaram baixo índice *per capita* de geração de ICMS, com valores inferiores a R\$ 50,00 (cinquenta reais) por ano.

A Tabela 2 demonstra o valor de ICMS *per capita* que retornou para os cofres públicos dos municípios da AMEOSC.

Tabela 2: Índice de retorno de ICMS recebido *per capita* (IR) - em R\$

Municípios	2012	2013	2014	2015	Δ% 2012-2015
Anchieta	502,75	581,28	665,03	683,02	35,9%
Bandeirante	782,26	879,70	993,74	1.041,34	33,1%
Barra Bonita	1.114,72	1.252,85	1.455,43	1.510,57	35,5%
Belmonte	937,75	1.038,23	1.178,37	1.180,56	25,9%
Descanso	563,45	627,65	709,23	722,90	28,3%
Dionísio Cerqueira	310,05	330,96	400,85	423,31	36,5%
Guaraciaba	508,47	569,26	648,22	693,17	36,3%
Guarujá do Sul	629,97	656,96	755,52	799,39	26,9%
Iporã do Oeste	700,03	779,56	888,08	897,03	28,1%
Itapiranga	857,03	945,12	1.047,68	1.008,36	17,7%
Mondaí	783,83	939,62	1.081,46	1.050,98	34,1%
Palma Sola	563,50	635,18	708,22	722,17	28,2%
Paraíso	649,85	746,59	871,47	961,85	48,0%
Princesa	909,94	958,26	1.074,43	1.138,56	25,1%
Santa Helena	1.138,62	1.265,63	1.388,89	1.421,54	24,8%
São João do Oeste	1.047,54	1.148,99	1.269,03	1.274,90	21,7%
São José do Cedro	451,31	472,66	502,45	511,31	13,3%
São Miguel do Oeste	326,21	339,96	392,24	407,26	24,8%
Tunápolis	1.025,29	1.135,07	1.284,64	1.298,46	26,6%
Média Total	726,45	805,45	911,32	934,04	844,31

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme Tabela 2 constata-se, de maneira geral, um crescimento gradativo do valor *per capita* de ICMS repassado pelo Estado aos municípios. Somente dois municípios apresentaram decréscimo no valor recebido referente à repartição tributária do ICMS no quadriênio, Itapiranga (-3,8%) e Mondaí (-2,8%) no ano de 2015. Este decréscimo está atrelado ao crescimento da população e a diminuição do valor da transferência intergovernamental, em ambos os casos.

Os municípios que obtiveram maior crescimento *per capita* deste índice, de 2012 para 2015, foram Paraíso (+48,0%), Dionísio Cerqueira (+36,5%) e Guaraciaba (+36,3%). Já as cidades de São José do Cedro (+13,3%) e Itapiranga (+17,7%) apresentaram o menor crescimento no valor de retorno do ICMS para os municípios, de 2012 para 2015.

Denota-se que os municípios de Belmonte e Barra Bonita, apesar de terem apresentado baixo índice *per capita* de geração de ICMS, apresentaram alto índice *per capita* de retorno de ICMS, com valores superiores a R\$ 1.000,00 (um mil reais) *per capita* por ano. Destaca-se que ocorreu um aumento de 30,0% no valor de ICMS repassado pelo Estado de Santa Catarina aos municípios da AMEOSC, de R\$ 96.703 milhões em 2012 para R\$ 125.699 milhões em 2015.

Destarte, nota-se a relevância que possuem os critérios da Repartição Tributária do ICMS no estado de Santa Catarina, principalmente para os pequenos municípios. Estes critérios propiciam uma redistribuição tributária mais simétrica, buscando o desenvolvimento regional de seus entes. Neste contexto, a Tabela 3 demonstra o quanto a transferência da cota-parte do ICMS impacta na receita total dos municípios pesquisados.

Tabela 3: Grau de dependência da transferência de ICMS (GD) - em %

Municípios	2012	2013	2014	2015	Δ% 2012-2015
Anchieta	23,5	25,4	24,8	24,0	2,2%
Bandeirante	24,7	23,8	23,0	23,9	-3,3%
Barra Bonita	22,8	26,3	25,3	23,9	4,7%
Belmonte	26,1	26,8	24,3	26,7	2,6%
Descanso	31,8	32,0	30,5	33,2	4,4%
Dionísio Cerqueira	12,0	12,4	14,7	16,2	34,9%
Guaraciaba	27,6	27,3	25,8	28,0	1,3%
Guarujá do Sul	25,5	26,4	25,8	24,2	-5,3%
Iporã do Oeste	31,5	34,3	34,1	35,4	12,7%
Itapiranga	35,4	37,4	35,9	34,9	-1,4%
Mondaí	37,2	41,4	37,4	38,9	4,7%
Palma Sola	23,7	25,7	24,9	26,1	9,9%
Paraíso	25,3	26,4	27,7	26,9	6,3%
Princesa	23,4	25,6	26,2	25,2	7,5%
Santa Helena	29,3	29,1	29,2	27,6	-6,0%
São João do Oeste	42,5	40,5	39,3	41,5	-2,3%
São José do Cedro	22,5	23,9	21,4	20,0	-10,9%
São Miguel do Oeste	18,7	18,3	16,3	16,9	-9,8%
Tunápolis	35,1	37,2	33,9	35,8	1,9%
Média Percentual (%)	27,3	28,4	27,4	27,9	27,7

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 evidencia o grau de dependência dos municípios em relação a transferência de ICMS, ou seja, o quanto os municípios da AMEOSC dependem da repartição tributária da cota-parte do ICMS, repassada pelo Governo do Estado de Santa Catarina.

Os municípios de São José do Cedro (-10,9%) e São Miguel do Oeste (-9,8%) foram os municípios que apresentaram maior queda do índice GD de 2012 para 2015. Estes decréscimos estão atrelados a um crescimento superior da receita total dos municípios em relação à transferência da cota-parte do ICMS, por parte do governo estadual.

Em contrapartida, os municípios de Dionísio Cerqueira (+34,9%), Iporã do Oeste (+12,7%) e Palma Sola (+9,9%) apresentaram aumento no grau de dependência desta transferência. Pode-se destacar, neste caso, que ambas as receitas aumentaram para todos os municípios de 2012 para 2015, porém a receita da transferência do ICMS aumentou em maior proporção do que a receita total, o que ocasionou o aumento do índice.

Em termos gerais, a AMEOSC apresentou uma média no quadriênio de 27,7% de dependência da cota-parte do ICMS, demonstrando a importância desta transferência aos municípios. A relevância desta repartição tributária pode ser percebida de forma mais acentuada ao analisar-se a Tabela 4, que representa a dependência dos municípios em relação a sua receita tributária própria.

Tabela 4: Grau de dependência da receita tributária municipal arrecadada- em %

Municípios	2012	2013	2014	2015	Δ% 2012-2015
Anchieta	4,5	3,5	4,3	4,4	-1,8%
Bandeirante	3,0	1,2	1,1	1,4	-53,6%
Barra Bonita	4,8	2,0	2,5	1,4	-69,5%
Belmonte	3,6	1,5	2,1	1,9	-49,1%
Descanso	7,7	7,4	7,2	7,8	1,8%
Dionísio Cerqueira	9,6	6,3	7,4	8,6	-10,9%
Guaraciaba	7,4	5,6	6,1	6,7	-9,2%
Guarujá do Sul	6,0	6,4	7,2	5,8	-2,6%
Iporã do Oeste	9,3	7,4	8,1	8,5	-8,3%
Itapiranga	9,7	8,4	8,3	9,3	-3,8%
Mondaí	7,3	5,9	5,6	6,2	-15,3%
Palma Sola	5,9	4,7	5,8	7,1	19,4%
Paraíso	4,0	3,5	3,7	3,6	-8,1%
Princesa	2,1	1,3	1,7	2,4	18,7%
Santa Helena	2,4	1,4	1,5	1,4	-40,5%
São João do Oeste	9,0	7,4	7,7	8,8	-2,3%
São José do Cedro	8,7	6,7	7,1	6,5	-25,2%
São Miguel do Oeste	17,9	17,1	15,7	15,2	-15,3%
Tunápolis	4,2	3,4	3,8	3,9	-8,3%
Média Percentual (%)	6,7	5,3	5,6	5,8	5,9

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme Tabela 4, ao averiguar a receita tributária própria dos municípios, percebe-se que estes não conseguiriam cumprir com suas funções constitucionais se não fossem amparados pelas transferências intergovernamentais. O resultado revela a dependência dos municípios de menor porte para com a transferência intergovernamental de recursos do ICMS (SOARES; GOMES; TOLEDO FILHO, 2011).

Denota-se que o menor município da AMEOSC em níveis populacionais, Barra Bonita, apresentou um índice GD de 23,9% em 2015, confrontado com um grau de dependência de sua receita tributária própria de 1,4%. Constata-se que somente São Miguel do Oeste possui grau de dependência da transferência do ICMS similar ao grau de dependência de suas receitas tributárias próprias.

O estudo indica que a cota-parte do ICMS possui peso significativo na receita dos municípios, para que estes possam prestar serviços básicos a sua população. Constata-se ainda, que municípios de menor porte e moderado movimento econômico tendem a apresentar maior grau de dependência da transferência da cota-parte do ICMS. Estes resultados corroboram com os achados de Soares, Gomes e Toledo Filho (2011), Scur e Platt Neto (2011), Massardi e Abrantes (2015) e Moratta (2015) em relação à propensão que municípios pequenos demonstram maior dependência para com as transferências intergovernamentais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo objetivou investigar a relação entre o valor proveniente da arrecadação de ICMS, oriundo do movimento econômico municipal, e as transferências governamentais da cota-parte do ICMS, repassada pelo governo estadual, nos municípios integrantes da Associação dos Municípios do Extremo Oeste de Santa Catarina-AMEOSC. Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica, descritiva e documental, com abordagem quantitativa. A população compreendeu os 295 municípios do Estado de Santa Catarina, e a amostra constituiu-se dos 19 municípios pertencentes a AMEOSC.

Constatou-se a importância dos critérios da Repartição Tributária do ICMS no Estado de Santa Catarina, principalmente para os municípios de menor porte. Observou-se que o crescimento do valor proveniente da arrecadação de ICMS por parte dos municípios foi menor que o valor das transferências governamentais da cota-parte do ICMS, demonstrando que os critérios de repartição tributária propiciam uma redistribuição mais simétrica, visando o desenvolvimento regional de seus entes.

Quanto ao grau de dependência em relação às transferências estaduais de recursos do ICMS, em termos gerais, a AMEOSC apresentou uma média no quadriênio de 27,7% de dependência da cota-parte do ICMS, demonstrando a relevância desta transferência aos municípios.

Deste modo, pode-se concluir que a cota-parte do ICMS possui peso significativo na receita dos municípios, para que estes possam prestar serviços básicos a sua população. Constata-se ainda, que municípios de menor porte e moderado movimento econômico tendem a apresentar maior grau de dependência da transferência da cota-parte do ICMS.

Neste contexto, o resultado obtido neste estudo corrobora com os resultados apontados por Soares, Gomes e Toledo Filho (2011), Scur e Platt Neto (2011), Massardi e Abrantes (2015) e Moratta (2015) nos quais os autores chegaram a conclusão de que municípios de menor porte demonstram maior dependência para com as transferências de recursos intergovernamentais.

Por fim, o estudo apresentou algumas limitações quanto a não abranger a análise de outros índices, e por impossibilitar estender estes resultados aos demais municípios do estado de Santa Catarina. Como sugestão para futuras pesquisas, propõe-se o emprego desta pesquisa utilizando-se de outros critérios e fórmulas de análise, com intuito de melhorar a compreensão e viabilizar análises quantitativas por meio de outras técnicas estatísticas, bem como que o estudo seja aplicado em outras regiões do país.

REFERÊNCIAS

AMEOSC. **Guia Estrutural 2015**. São Miguel do Oeste, 2015. Disponível em: <http://www.ameosc.org.br/uploads/1530/arquivos/556118_Guia_estrutural_AMEOSC_2015.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2016.

BAIÃO, A. L.; ABRANTES, L.A.; SOUZA, C.F. A política de distribuição do ICMS através do critério de educação em Minas Gerais. In: ENCONTRO DA ENANPAD, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_APB1337.pdf> Acesso em: 09 nov. 2016.

BAIÃO, A. L. **O papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros**. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. _____. Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 1990.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 16 set. 1996.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Município. 7. ed. Brasília: Secretaria

do Tesouro Nacional, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em: 05 fev. 2017.

CASTILHO, F. R. C. **Federalismo fiscal e repartição do ICMS: o critério do valor adicionado**. 2014. 200 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro)-Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE. **Cidades**. 2017. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 15 jan. 2017.

MALCHER, C.S.Z.G. **Renúncia de receita tributária: o caso do estado do Pará**. 2012. 115 f. Dissertação (Mestrado)-Universidade Federal do Pará, Instituto de Ciências Jurídicas, Belém, 2012.

MASSARDI, W. O.; ABRANTES, L. A. Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico: um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais. **REGE Revista de Gestão**, São Paulo, v. 22, n. 3, p. 295-313, 2015. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rege/article/view/111466>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

MASSARDI, W. O.; ABRANTES, L. A. Dependência dos municípios de Minas Gerais em relação ao FPM. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 6, n. 1, p. 173-187, 2016.

MIGUEL, L. G. **A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação**. 2016. 182 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MORATTA, N. G. **A participação das transferências intergovernamentais no crescimento econômico dos municípios: um estudo no estado de Santa Catarina**. 2015. 155 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública)-Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

PEREIRA, R.V.A. **Repartição de receitas tributárias: delimitações político institucionais da experiência constitucional do modelo brasileiro (1987-1988)**. 2014. 149 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil – 2015 (Análise por tributo e bases de incidência)**. Brasília, DF: Receita Federal, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 21 nov. 2016.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. Florianópolis: Alesc, 1989.

_____. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. **Diário Oficial do Estado**. Florianópolis, 28 ago. 2001.

_____. Lei nº 7.721, de 06 de setembro de 1989. **Diário Oficial do Estado**, Florianópolis, 06 set. 1989.

_____. Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. **Diário Oficial do Estado**, Florianópolis, 30 dez. 1996.

_____. Secretaria do Estado da Fazenda. Portaria nº 233, de 09 de agosto de 2012. **Diário Oficial do Estado**, Florianópolis, 13 ago. 2012.

SCUR, R. B.; PLATT NETO, O. A. Diagnóstico da dependência dos repasses federais e estaduais no município de Canela – RS. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 10, n. 29, p. 53-68, 2011.

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA DE SANTA CATARINA. **Valor adicionado e índice de participação dos municípios no ICMS**. 2017. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/servicos/servico/91/Valor_Adicionado_e_%C3%8Dndice_de_participa%C3%A7%C3%A3o_dos_munic%C3%ADpios_no_ICMS>. Acesso em: 16 jan. 2017.

SOARES, M.; GOMES, E. C. O.; TOLEDO FILHO, J. R. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 459-481, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Portal do Cidadão**. 2017. Disponível em: <<http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/home.php>>. Acesso em: 17 jan. 2017.

TRISTÃO, J.A.M. **A administração tributária dos municípios brasileiros**: uma avaliação do desempenho da arrecadação. 2003. 172 f. Tese (Doutorado em Administração)-Escola de Administração e Empresas de São Paulo, São Paulo, 2003.

VASCONCELLOS, M.P.C. **ICMS**: distorções e medidas de reforma. 2013. 164 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro)-Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ZANATTO, N.; KROTH, D.C; RODRIGUES, M.P. Desempenho fiscal dos municípios catarinenses e seus determinantes: uma análise econométrica para o período de 2000 a 2008. **Perspectiva Econômica**, São Leopoldo, v. 7, n. 2, p. 78-92, 2011.

PROCESSO DE COMPRAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO EM UMA ESCOLA PROFISSIONAL DA MESORREGIÃO NOROESTE CEARENSE

Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo

Doutora em Ciências Contábeis e Administração
Professora Adjunta da Universidade Estadual Vale do Acaraú – UVA
francymacedo2011@gmail.com

Aline Mendes Santos

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual Vale do Acaraú – UVA
aline_mendes26@hotmail.com

Geovanne Dias de Moura

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau – FURB
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ
geomoura@terra.com.br

Gilvane Scheren

Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB
gilvane@chapeco.sc.gov.br

RESUMO

Este estudo teve por objetivo verificar o processo de aquisição de bens e serviços realizado por uma escola profissional localizada na mesorregião noroeste cearense. Para isso, realizou-se pesquisa descritiva e documental, com abordagem qualitativa dos dados, no período de 2014 e 2015. Para realizar a análise da aquisição de bens e serviços, tomou-se como base o *checklist* de Detoni (1999) e Mota (2010). Os resultados demonstraram que a instituição de ensino em foco cumpriu, no período em estudo, as exigências da Lei 8.666/1993. Notou-se que os atores envolvidos nos certames apresentavam certo conhecimento da legislação vigente, procurando fazer com que os recursos utilizados fossem gastos da melhor maneira possível. Verificou-se ainda, que as etapas e procedimentos realizados na fase externa dos processos licitatórios foram regidos corretamente no ato de sua realização. Sobretudo, percebeu-se que os dados estavam organizados e claros, permitindo que fossem analisados e verificados por interessados, sem dificuldades ou objeções, o que denota que esta instituição possibilita ao cidadão e demais autoridades uma análise transparente dos seus dados, permitindo que se exerça o controle social e sejam cumpridos requisitos de transparência e acesso à informação, demandas constantes da gestão pública dos novos tempos.

Palavras-chave: Aquisição de bens e serviços; Administração pública; Escola profissional.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública, por intermédio de seus agentes, tem a missão de gerir os gastos públicos em benefício da coletividade, bem como, os recursos adquiridos por meio da tributação, que devem ser revertidos em bens e serviços para atender às demandas da sociedade. Contudo, tais ações precisam ser realizadas em observância às leis e legislações infraconstitucionais, que ditam as condutas dos gestores públicos no que diz respeito ao trato da coisa pública, um dos exemplos que se tem é a lei referente aos orçamentos e principalmente às regulamentações que envolvem as aquisições de bens e serviços das entidades públicas (NASCIMENTO, 2013).

As complexidades econômicas, as crescentes demandas da sociedade e a escassez de recursos com o que os gestores públicos têm que lidar continuamente, vem exigindo cada vez mais, trato eficiente dos recursos públicos, de modo que consiga ofertar o máximo de serviços, com a qualidade necessária. Para isso, é imperativo que o próprio processo de aquisição de bens e serviços seja eficiente já em seu nascedouro, em todas as etapas do processo, pois, somente assim, o ideário de uma Administração Pública eficiente e eficaz será plausível.

De acordo com Campos (2013), fazer uma boa compra significa obter resultados positivos em relação à economicidade, muitas vezes superior à diminuição de despesas. Observando-se o princípio da economicidade é possível reduzir os custos para desempenhar atividades em níveis adequados, buscando a proposta mais vantajosa para a Administração Pública, dentro dos padrões exigidos no edital, que é essência do processo licitatório.

Detoni (1999) lembra que o acompanhamento e a observância da regularidade dos processos são exercidos com o apoio dos tribunais de contas, que observarão se foram obedecidos os princípios da legalidade, economicidade, legitimidade, dentre outros princípios no contexto da aquisição dos bens e serviços públicos, e o norte que estes órgãos fiscalizadores possuem é o próprio cumprimento das leis, dentre elas a Lei nº 8.666/1993 – Lei de Licitações e Contratos.

A Lei nº 8.666/1993 e suas alterações posteriores estipulam os princípios que regulamentam as licitações e os contratos administrativos. É composta por normas gerais, aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dentre outras aspirações, essa lei surgiu com o intuito de moralizar a Administração Pública, as aquisições e os contratos administrativos em todos os níveis.

No caso das escolas estaduais de educação profissional foi direcionado um volume considerável de capital, colocando o Estado do Ceará entre um dos estados que mais fez investimentos nessa área (PAIVA; TROMPIERI NETO; ROCHA, 2012). Diante disso, considera-se válido e importante estudar de modo mais pontual estas unidades de ensino, entendendo como são feitos os processos de aquisição em instituições deste tipo, verificando, sobretudo, se tem sido respeitados os ditames da lei.

Assim, dada a importância que o assunto aquisição de bens e serviços possui e a carência de estudos correlatos a essas instituições de ensino, sob a ótica dos processos licitatórios, eis que surgiu a seguinte pergunta da pesquisa: De que maneira é realizada a aquisição de bens e serviços de uma escola profissional localizada na mesorregião noroeste cearense? Para responder ao questionamento traçou-se como objetivo geral verificar o processo de aquisição de bens e serviços realizado por uma escola profissional localizada na mesorregião noroeste cearense.

A motivação para a realização deste estudo deve-se, dentre outras coisas, ao fato das aquisições públicas serem de suma importância para manutenção da *res* pública e cumprimento das funções econômicas e sociais do Estado. Além disso, como bem ponderaram Macêdo e Parente (2016), os recursos públicos devem ser usados com cautela a fim de beneficiar o maior número possível de cidadãos e assim garantir a otimização do dinheiro público. Logo, exercer o controle social sobre como tais recursos vêm sendo utilizados é de importância ímpar.

Ademais, segundo Paiva, Trompieri Neto e Rocha (2012), os investimentos no Estado em áreas como saúde, educação, segurança pública e infraestrutura somaram R\$ 4,6 bilhões, nos anos de 2007 a 2010 e só para educação o valor investido foi de R\$ 493,8 milhões de reais. Portanto, valores vultosos que merecem uma atenção e acompanhamento especial. Esses dados revelam o impacto econômico gerado por empreendimentos deste porte e, portanto, a necessidade de descrever como essas atividades de compras são realizadas no que diz respeito às instituições públicas, em especial nas escolas estaduais, uma vez que se percebeu uma crescente utilização de recursos para seu custeio (PAIVA; TROMPIERI NETO; ROCHA, 2012).

A justificativa para o estudo em uma escola profissional da região noroeste do Ceará dá-se pela relevância que ela possui no município em que funciona, visto que, possuía apenas uma escola de ensino médio na região com 758 estudantes e uma população estimada em 18.645 de habitantes. Tal escola foi inaugurada em dezembro de 2013 e iniciou suas atividades no início de 2014, justificando o intervalo de estudo de dois anos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção traz os posicionamentos teóricos e empíricos que serviram de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Inicialmente, apresentam-se ponderações sobre conceitos referentes a compras públicas. Na sequência, apresentam-se as etapas necessárias à efetivação do processo de compras públicas. Por último, evidenciam-se estudos anteriores que abordaram a temática em análise.

2.1 Processo de compras e realização de serviços na Administração Pública Brasileira

O processo de compras e serviços na Administração Pública brasileira dá-se em observância à Lei nº 8.666/1993 e alterações posteriores. A essência desta lei refere-se a seleção da proposta mais vantajosa, realizada segundo alguns critérios objetivos previamente estabelecidos, apresentados aos interessados que pretendem contratar com a entidade pública. Consoante Macêdo e Parente (2016), a Lei nº 8.666/1993 estabelece normas gerais sobre licitações e contratos relacionados a obras, serviços (inclusive de publicidade), compras, alienações e locações no plano das três esferas administrativas.

Consoante a Silveira et al. (2012), os processos licitatórios proporcionam à Administração Pública a contratação de serviços e aquisição de bens mediante a observância aos princípios constitucionais da isonomia, impessoalidade, moralidade, igualdade e publicidade. Além de atentar para a escolha da melhor oferta, processada e julgada a fim de promover o desenvolvimento, probidade administrativa, vinculação ao instrumento convocatório e julgamento objetivo.

Em suma, no Brasil, para se adquirir bens e serviços na Administração Pública necessita-se seguir uma série de passos e determinações consubstanciadas em lei, sob pena de infringir os preceitos legais previamente determinados para tal. Na seção 2.2 é possível verificar quais são essas etapas a serem seguidas e respeitadas.

2.2 Etapas para a realização das compras públicas e serviços

Um dos primeiros passos do processo de aquisição de bens e serviços é averiguar a necessidade de se adquirir materiais e serviços específicos. Del Duca (2015) relata que após ser detectada a necessidade de compra vem o ponto inicial do processo licitatório, a elaboração do edital. Destaca-se que todos os certames licitatórios possuem responsáveis, servidores públicos designados por autoridade competente por meio de ato de designação ou administrativo (FERNANDES; SÁ; RODRIGUES, 2012).

A fase interna do procedimento licitatório é a etapa que antecede a publicação do ato convocatório onde o agente público ou gestor de compras definirá sua necessidade e iniciará a elaboração do projeto base que deverá receber aprovação de autoridade competente. Após esse acontecimento dá-se continuidade ao processo, onde o mesmo receberá um número de protocolo, especificações técnicas do objeto licitado, bem como, a precificação do objeto por meio de estimativas realizadas por pesquisas de mercado (FERNANDES; SÁ; RODRIGUES, 2012).

A partir deste ponto começa a elaboração do ato convocatório, edital ou convite, por meio do qual a administração torna pública a realização do certame (BRASIL, 2011). Nesse documento são elencados objetos, procedimentos, critérios de avaliação e outras informações

necessárias aos interessados, para dar início aos processos de aquisição, iniciada através da detecção de carência de insumos (DEL DUCA, 2015).

Após a publicação do edital inicia-se a fase externa do processo. Del Duca (2015) comenta que a fase externa ocorre após o lançamento do edital ou carta convite, e vai até a adjudicação do vencedor. Esses acontecimentos dependem do tipo de licitação e de sua modalidade, mas, em suma compreendem o credenciamento dos representantes, a vistoria dos documentos de habilitação, onde são abertos os envelopes contendo a identificação da habilidade da empresa para participação do certame.

Concluindo a fase, Del Duca (2015) relata que após a etapa de habilitação, quando a documentação estiver completa e não houver interposição de recursos, e se houver, passado o prazo assegurado, inicia-se a abertura das propostas de preços. O julgamento para a escolha da melhor proposta em consonância com o instrumento convocatório vem logo após, inicia-se elaboração das atas, além da divulgação do resultado do processo para os interessados e esclarecimentos de quaisquer dúvidas.

Feito isso, finalmente o processo é encaminhado para autoridade superior com a finalidade de homologar a sentença. A homologação, de acordo com a CGU (2011), faz referência a aprovação dos atos praticados e o consequente reconhecimento do certame pela autoridade competente ou o gestor de compras. É a etapa final do procedimento, sendo que após o ato será celebrada a assinatura do contrato, a execução do mesmo e ao final o atesto para o pagamento.

2.3 Estudos anteriores sobre compras públicas na administração pública

A articulação do presente artigo decorre da leitura de trabalhos com abordagens semelhantes publicados em eventos científicos e periódicos, sendo os estudos que contribuíram para o delineamento desta pesquisa, descritos a seguir de forma breve, iniciando-se, pelo trabalho de Cerino (2009) que realizou uma pesquisa para demonstrar se as contratações públicas efetuadas às micro empresas e empresas de pequeno porte poderiam interferir nos municípios e no Estado de Roraima a fim de promover o desenvolvimento. Para isso, realizou entrevistas em 55 empresas do município de Boa Vista, onde 99% das empresas são legalizadas. Os resultados demonstraram que há um desconhecimento por parte dos gestores e das próprias empresas em relação à importância das compras feitas em MPE's no sentido de fomentar a economia local. Detectou-se ainda a ausência de políticas que incentivassem financeiramente as microempresas e empresas de pequeno porte.

Medeiros et al. (2014) relataram resultados de uma pesquisa realizada com base nas compras públicas realizadas por uma câmara de vereadores do Rio Grande do Sul, objetivando realizar uma avaliação da qualidade dos produtos e serviços adquiridos por licitação do tipo menor preço. Para tal foram aplicados questionários com 72 funcionários da câmara municipal. Em síntese, os autores concluíram que os produtos analisados cumpriam a sua função, embora ainda devessem ser realizadas melhorias na qualidade dos produtos.

Lobão (2015) analisou como o contexto organizacional influenciava a gestão de compras da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Os resultados apontaram que os processos de compras precisavam ser melhorados, por meio da integração das unidades acadêmicas/administrativas, utilização de novas práticas de gestão, uso de novas tecnologias. Foi constatado ainda que era indispensável que ocorressem mais políticas de capacitação e aumento de servidores para área de compras, tendo em vista a limitação constatada no estudo.

Macêdo e Parente (2016) verificaram o processo de aquisição de bens e serviços realizados por uma instituição pública de ensino médio localizada na mesorregião do noroeste do Ceará. Realizaram-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem qualitativa dos dados, no período de 2010 a 2014. Os resultados demonstraram que 49,09% das prestações de contas foram aprovadas, 0,90% foi aprovada com ressalva e 7,27%

das diligências foram atendidas. Concluiu-se que, embora a percentagem das prestações aprovadas fossem maiores que as diligências, houve descumprimentos legais, suscitando, um despreparo por parte dos profissionais.

Com base no exposto, percebeu-se que as pesquisas sobre a aquisição de bens e serviços foram bem diversificadas, desde a preocupação com o desenvolvimento local, por meio da contratação com micro e pequeno empresários, até a análise das mais variadas esferas (municipal e federal). Muito embora alguns tenham versado sobre as compras públicas voltadas à educação, nenhum focou escolas públicas técnicas e tampouco os instrumentos de pesquisa utilizados neste estudo, garantindo assim o ineditismo do trabalho. Decorridas as exposições sobre o embasamento teórico, faz necessário verificar a metodologia adotada no estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir o objetivo geral, esta pesquisa classifica-se como descritiva, documental e qualitativa. Para a construção do presente trabalho, foram utilizados documentos referentes aos processos de aquisição de bens e serviços na escola em estudo, bem como, consulta em alguns sítios.

A maioria dos documentos foi adquirida na própria escola, como por exemplo: editais publicados na modalidade Carta Convite e planejamentos orçamentários, sistemas de prestação de contas, atas, listas de itens para aquisição e contratos. Outras informações foram coletadas nos sítios do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE) e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), para dados referentes aos índices de valores gastos com a construção de escolas profissionais e portais do Governo para consulta a leis, decretos e outros instrumentos legais.

O período analisado refere-se aos anos 2014 e 2015. A justificativa para esse intervalo dá-se em virtude da escola de educação profissional em estudo ter sido inaugurada no final do ano de 2013, iniciando suas atividades apenas no ano de 2014, recebendo aportes de manutenção nos anos de 2014, 2015 e início de 2016.

Para operacionalizar o estudo, foi utilizado um *checklist* com base nos autores Detoni (1999) e Mota (2010). No *checklist* de Detoni (1999), foram verificados tópicos, como: comissão permanente de licitação, processo administrativo, edital, convite, licitação e contrato, agrupados segundo ordem de fiscalização de órgãos competentes, que permitiram uma análise quanto à adequação dos procedimentos.

Já o *checklist* Mota (2010) foi realizado uma análise com um questionário que informava os procedimentos licitatórios da fase externa dos certames com a utilização da seguinte sequência: convocação, habilitação, competição, contratação e execução, após isso, realizou-se a descrição das compras na modalidade convite/cotação eletrônica e a avaliação geral de gastos, permitindo assim a visualização da gestão de recursos e verificação quanto a adequada utilização das normas legais.

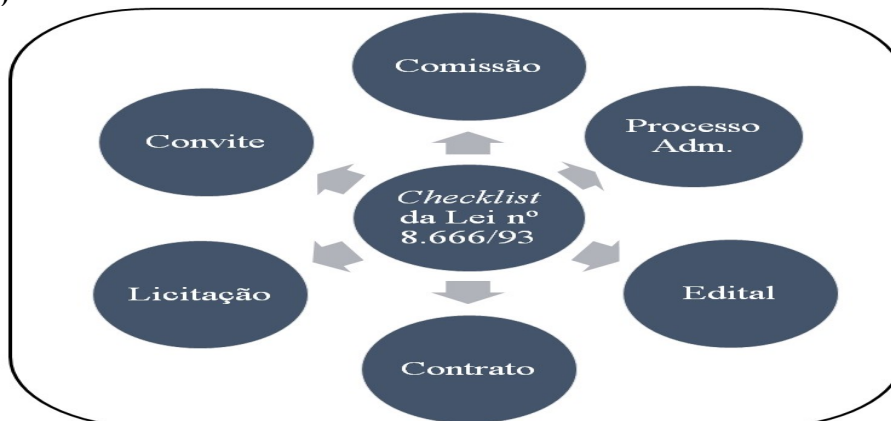
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos resultados. Primeiramente, apresentam-se as análises com base no *checklist* de Detoni (1999), que engloba o estudo dos componentes utilizados nos processos de compras e adequação à Lei das Licitações. Será realizada uma interpretação fazendo uma espécie de auditoria na forma como são realizados os processos de compras na instituição de ensino estudada.

Em seguida, investigam-se os processos licitatórios consoantes *checklist* de Mota (2010), com o objetivo de identificar como ocorrem os certames na fase externa. Por último, evidenciam-se quais os processos realizados nas compras públicas da instituição de ensino objeto da amostra.

Na Figura 1 observa-se o resumo dos tópicos constantes no *checklist* de Detoni (1999). Tais itens foram objeto de busca nas documentações pertinentes aos processos licitatórios da instituição de ensino em estudo.

Figura 1: Itens verificados nos procedimentos licitatórios da instituição de ensino, consoante estudo de Detoni (1999)



Fonte: Elaboração própria, baseada em Detoni (1999)

Na Figura 1 pode observar a sequência apresentada por Detoni (1999) no que concerne a análise do cumprimento dos ditames da Lei nº 8.666/1993 pelos órgãos públicos. Essa figura é um resumo dos dez quadros presentes no *checklist* do autor, elaborado para os dez tópicos básicos (comissão de licitação, processo administrativo, edital, convite, tomada de preços, concorrência, concurso, leilão, licitação e contrato). Na sequência desvela-se, como base nesses tópicos, a situação encontrada na instituição em foco.

Referente ao primeiro item da Figura 1 notou-se que a instituição de ensino em estudo cumpre o que determina a lei, posto que, a comissão da escola é composta por três membros -o mínimo estipulado pela lei. Sendo dois servidores efetivos, a saber: uma coordenadora, um professor pertencente ao quadro permanente de funcionários da entidade e um professor do quadro temporário. Os membros da Comissão são responsáveis pela avaliação, julgamento de habilitação e propostas, além de receber todos os documentos pertinentes aos processos, e ao exame dos mesmos.

Ainda relativo à comissão de licitação, a Lei das Licitações relata em seu artigo nº 9 que não pode participar direta ou indiretamente da licitação ou da execução de obra ou serviço e do fornecimento de bens a eles necessários, as empresas ou pessoas físicas responsáveis pela realização de projeto básico ou executivo, bem como, servidores responsáveis pela licitação.

No tocante a essa determinação, percebeu-se que na escola em estudo tal prerrogativa tem sido observada e cumprida, visto que, os membros da Comissão de Licitação não realizaram nenhum tipo de projeto técnico no que tange à realização de obras no estabelecimento. Há que se ressaltar que como o prédio é novo, reformas deste tipo não tem sido necessárias, sendo cabíveis apenas reparos e manutenção. Mesmo assim, os serviços para a manutenção são realizados com base em pesquisas de preços junto a fornecedores que realizem a atividade e a consulta a profissionais da área de maneira totalmente independente da Comissão.

A comissão de licitação do estudo em análise é permanente, logo, após o término de cada certame com a adjudicação e homologação do objeto licitado a comissão permanece, embora segundo a legislação a investidura dos membros não deva exceder um ano. A esse respeito, constatou-se que os componentes desta comissão atuavam desde o ano de 2014, não havendo até o início de 2016, nenhuma alteração quanto a escolha de seus membros, o que denota desacordo com legislação vigente, visto que, os respectivos membros ocuparam o cargo por dois anos seguidos.

A delegação de seus membros foi amparada por ato de designação, mais precisamente pela Portaria nº 1.126/2014 que estabelece diretrizes de coordenação e execução de política na educação delegando competências ao núcleo gestor para designar a Comissão de Licitação em licitações na modalidade Convite para aquisições de gêneros alimentícios para a Merenda Escolar, equipamentos e material permanente de pequeno porte, recuperação, ampliação, reforma e outros serviços necessários ao funcionamento das entidades.

O tópico seguinte mencionado na Figura 1, diz respeito ao Processo Administrativo, onde de acordo com o artigo nº 38 da Lei das Licitações e Contratos, os procedimentos da licitação serão iniciados com o processo administrativo e este se dá de duas maneiras: a fase interna e externa.

Na fase interna foi percebido que a própria escola verificava a necessidade de bens ou serviços para continuar mantendo suas atividades principais, de modo a apontar critérios na determinação das necessidades, já que nem sempre os aportes eram suficientes para suprir todas as demandas. Partindo da constatação da insuficiência de insumo, o passo seguinte era um planejamento contendo todas as necessidades para aquisição.

O planejamento realizado é inserido em um sistema específico onde as autoridades supervisoras, no caso a Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação (Crede) da região faz a aprovação ou intervenções para realização de pequenos ajustes. Nesse sistema as escolas e órgãos supervisores podem ter acesso ao acompanhamento geral dos processos referentes aos aportes de merenda e manutenção, além dos projetos pedagógicos, obras de engenharia, e acompanhamento de prestação de contas.

Após a inserção do planejamento contendo as despesas do ano e de acordo com os recursos recebidos, é que há a aprovação para receber a dotação orçamentária, uma espécie de identidade financeira. Na conclusão desta etapa é passa a ocorrer a segunda parte do processo administrativo, intitulada como fase externa do processo de aquisições, etapa que compreende a convocação por meio de edital ou de carta-convite, habilitação, classificação, julgamento, homologação e adjudicação das licitações nos termos da lei.

Após ocorrer a autuação do processo de licitação. Nesse momento todos os documentos referentes ao início do certame (edital, atas, adjudicação, homologação, entre outros) são unidos para originar o processo físico para envio ao setor responsável por sua análise. A averiguação nos processos é realizada inicialmente na Crede de cada área, após existe a verificação da Secretaria da Educação do Governo do Estado do Ceará (SEDUC), onde os processos recebem o empenho, liquidação e ordem de pagamento para depois retornarem à escola e somente então, dar-se início a prestação de contas.

O artigo nº 38 da Lei nº 8.666/1993 fala também em protocolo de processos, que nada mais é do que a numeração para controle de envio de documentos internos a um órgão competente, onde são entregues um documento original do processo e uma cópia. Na escola em análise cumpre-se a determinação de tal artigo, pois se faz a montagem dos processos em originais e em cópias.

As duas vias são atestadas como recebidas e a cópia do processo volta para a escola com a finalidade de alimentação do sistema de aquisições, o mesmo sistema usado para inserção do planejamento e acompanhamento de prestações de contas. O documento original fica em posse do órgão competente para as providências cabíveis. É importante dizer que todos os processos licitatórios recebem um número de identificação. Com a posse desse código é que é permitido o cadastro para o início do processo administrativo e seu efetivo acompanhamento, em especial para seu reconhecimento.

A autorização do processo administrativo em virtude da aprovação das dotações orçamentárias diz até onde o gestor pode gastar. Assim, iniciava-se a indicação e descrição específica do objeto para aquisição, a constituição do edital e sua divulgação por intermédio da *internet*, a fim de atrair o maior número possível de concorrentes. A partir daí o anexo do

comprovante de publicação na *internet* figura na montagem do processo físico juntamente com ato de designação da comissão de licitação, atas de julgamento e qualquer outro instrumento que relevante, como termos de sorteio, abertura de prazo recursal, documentos levados à ouvidoria, entre outros.

Passada a análise dos processos administrativos, o edital é o tópico seguinte examinado na Figura 1. Nesse aspecto, os passos realizados na instituição de ensino eram amparados legalmente em alguns artigos. Por exemplo, no artigo nº 38 da Lei das Licitações faz menção ao edital como parte integrante dos processos físicos nos certames licitatórios, sendo a lei que regula todo o processo, devendo ser escrito em consonância com Lei das Licitações.

Na referida instituição de ensino ocorre a elaboração do edital, onde é feita uma análise minuciosa dos critérios, a fim de corrigir de erros, deixando o documento o mais correto possível, de maneira clara, para permitir a perfeita compreensão daqueles que o examinem e venham a participar do certame.

Consoante determinações da Lei, o edital deve conter informações relevantes como objeto a ser licitado, local e data do certame, bem como, regras gerais para direcionar a licitação, feito isso, procede-se à assinatura pela comissão de licitação. Exigências essas observadas pela escola em estudo, que sempre procurou tratar esse quesito com todo esmero e cuidado necessário.

O edital é um instrumento relevante, segundo o artigo nº 21 da Lei nº 8.666/1993, este deve ser publicado, mesmo se realizado no local da repartição desejada. No caso da instituição de ensino, o instrumento convocatório era publicado com antecedência de no mínimo cinco dias úteis para a abertura das propostas na modalidade Convite. Além disso, o procedimento de publicação era disponibilizado no sistema de compras do Governo do Estado, onde o mesmo só possuía validade após a publicação. Em casos onde havia necessidade de correções no instrumento convocatório após a divulgação, o edital era cancelado afim de que a instituição fizesse as devidas correções e iniciasse novo período para início e abertura das propostas, conforme obediência à legislação vigente.

Destaca-se que no âmbito das aquisições de escolas da rede de educação estadual, a modalidade licitatória dominante é o convite, principalmente em virtude do valor dos aportes. Na hora da elaboração do edital da escola em estudo é feita a descrição da modalidade e do tipo para que o licitante ao verificar o documento possa ver imediatamente a forma da contratação.

Aliás, é válido enfatizar que enquanto houve coleta de dados, todos os tipos de licitação usados foram do tipo menor preço, quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração é determinante pelo preço para julgar o vencedor do certame, saindo-se melhor o licitante que apresentar a proposta de acordo com as especificações do edital e que oferte o menor preço.

Na fase de estudo do edital, foi observado que a instituição fazia uma descrição do objeto licitado de maneira clara e específica, a fim de adquirir materiais adequados, além de permitir que os fornecedores pudessem saber o interesse da Administração Pública, de modo que não existissem incertezas quanto a real configuração do material/serviço a ser licitado, havendo no ato a observação legal do artigo nº 40, inciso I da Lei das Licitações e Contratos.

As publicações convocatórias da escola profissional analisada continham também prazos e condições, suportes e direcionamentos aos processos, dispondo sobre informações pertinentes sobre assinaturas de contratos, prazo para entrega, previsão de sanções para o caso de inadimplemento, previsão do valor máximo a ser desembolsado em suas aquisições, pagamentos, bem como, todas as informações necessárias de acordo com a legislação.

Prosseguindo nas análises, outro tópico estudado ainda de acordo com a Figura 1 foi a verificação legal da modalidade Convite, citada na lei que regula a aquisição de compras públicas em seu artigo nº 22, inciso terceiro.

No exame realizado, conforme anteriormente exposto, a maioria dos processos que ocorriam na instituição eram na modalidade convite, sendo a escolha da utilização desta modalidade de licitação baseada na previsão de um limite de valor até R\$ 80.000,00 para compras e serviços em geral a R\$ 150.000,00 para obras de engenharia, sendo estas as estimativas de preços realizadas para confecção dos limites do planejamento orçamentário.

Para habilitação no processo licitatório se fazia necessária a apresentação de alguns documentos dos proponentes no âmbito fiscal, técnico, jurídico e financeiro, com intuito de evidenciar a aptidão para licitar. Essas avaliações são realizadas pela Comissão Permanente de Licitação que rubrica todos os documentos observados no processo de aquisição.

A verificação de documentos referentes à habilitação de fornecedores ocorre com a participação de no mínimo três empresas para a modalidade convite, o mínimo estabelecido em lei e que podiam ser convidadas pela entidade administrativa. Cuidado este que a instituição de ensino profissional sempre teve, pois, embora o edital fosse divulgado pela rede mundial de computadores nem sempre apareciam fornecedores suficientes dispostos a concorrer.

Esse cuidado evitava que os processos de compras demorassem ainda mais para sua realização, afinal não ocorriam processos desertos e que teriam seus prazos novamente recitados para uma nova licitação. Ainda sobre a modalidade convite, o que pode ser observado é que a escola estava em concordância com a legislação vigente, o que só gera benefícios para a instituição, pois nessa fase, quanto maior observação legal, maior será a eficiência da aquisição, a agilidade do processo e a transparência do certame.

Seguindo-se as análises, a matéria abordada agora é o tópico Licitações, conforme observado da Figura 1. Tal tópico é fundamentada legalmente no artigo nº 2º da Lei das licitações que institui que todo tipo de serviços, compras, além de alienações a favor da Administração Pública, deve ser unicamente precedido de Licitação. A esse respeito, verificou-se que na escola de educação profissional em foco todas as contratações realizadas foram feitas por meio de processos de licitações com valores acima de R\$ 8.000,00; para valores abaixo desta quantia era realizada a cotação eletrônica, enquadrada nas hipóteses de dispensa de licitação, prevista na Lei nº 8.666/1993, em seu artigo nº 24.

A cotação eletrônica é fundamentada na Portaria nº 306, de 13 de dezembro de 2001, a qual delimita que as aquisições de bens de pequeno valor deverão ser realizadas, por meio do Sistema de Cotação Eletrônica de Preços, com o objetivo de ampliar a competitividade e racionalizar os procedimentos. Esse mecanismo trouxe ainda como benefício, agilidade e transparência nos trâmites, pois o processo ocorre de maneira virtual, onde fornecedores e gestores podem acompanhar os processos por meio de uma chave de segurança, o fornecedor que obtiver o menor preço lançado, vence o processo.

Contudo, mesmo com a utilização da cotação eletrônica, a modalidade mais utilizada ainda é o Convite, com o tipo menor preço. Nesse tipo de procedimento existe uma série de formalidades e exigências, além de algumas observações que foram se adequando com o tempo, sempre em consonância com a Lei nº 8.666/1993. Uma das adequações foi a obediência ao artigo nº 43, §2º da referida lei, que diz que todos os documentos devem ser rubricados pelos licitantes presentes nos certames e pela Comissão, a fim de dificultar a substituição de documentos ou até mesmo mostrar quem estava presente no momento da Licitação.

Essa prerrogativa não era observada na instituição, em vez disso apenas o servidor que montava o processo e o paginava era quem o rubricava, esse ato foi corrigido aconselhado pela Crede para assim haver uma adequação, com o intuito de ser mais transparente e alinhado aos ditames da legislação. A partir de então, todos os documentos dos processos são rubricados, em sua totalidade, pelos espectadores no ato da contratação pública. Com relação ainda a documentação dos licitantes, percebeu-se que não existiu em nenhum processo a possibilidade de substituição de quaisquer papéis referentes a habilitação, salientando que o próprio edital vedava esse tipo de ação.

A documentação devia estar completa seguindo rigorosamente as indicações contidas no instrumento convocatório, quais sejam: cédulas de identidade, cópias de contrato social e aditivos, requerimento de empresário no caso de microempresas e empresas de pequeno porte, além de certificado de registro cadastral contendo as atividades que a empresa poderia desempenhar e certidões comprobatórias da regularidade fiscal, tributária e trabalhista.

Na abertura das propostas é sempre enfatizado que todos os licitantes que participam dos processos possuem tratamento igualitário, não havendo nenhum tipo de fator sigiloso entre as partes, sendo que nenhum tipo de vantagem é oferecido aos licitantes ou aceito destes em cumprimento do artigo nº 44 da lei geral das licitações e contratos.

Ainda segundo o tópico Licitação, foi verificado que existe a divisão do valor para cada classe de despesas quando aconteciam licitações com objetos referentes a itens de despesas diferentes entre si. Assim que um processo com vários segmentos de gastos contendo subdivisões de serviços ou compras era identificado, tais informações eram julgadas de maneira separadas, com empresas habilitadas de acordo com o bem ou serviço que fosse prestar, porém, seguindo todos os tramites da mesma licitação conforme a lei determina.

Um dos pontos observados no exame do tópico Licitações foi que os processos eram divulgados pela *internet* por meio de um sistema de compras utilizado pelo Governo do Estado, o sítio permite que o processo seja visualizado por todos que possuem acesso ao sistema, evitando que apenas os convidados para licitação, no caso convite, fossem os participantes. A intenção era tornar o processo mais concorrido, a fim de galgar a obtenção da proposta mais vantajosa, com o intuito de adquirir os itens necessários com preços mais baixos.

Segundo a norma geral, todos os processos de compras governamentais devem ser regidos por princípios, portanto, não poderia ser diferente na escola em estudo. O princípio da isonomia refere-se à igualdade entre os participantes e nenhum tipo de favorecimento; o princípio da legalidade é seguido em virtude do cumprimento às normas legais obedecidas na realização dos processos; impessoalidade faz menção a obtenção das melhores propostas e objetivando o bem comum, não havendo favorecimento pessoal e assegurando neutralidade na escolha das licitantes; o princípio da moralidade faz relação com a legalidade, pois atos moralmente aceitos são ligados a atos legais.

Um dos princípios mais importantes nas aquisições é a transparência nos atos de gestão de gastos, apresentando honestidade e fidelidade com o Estado, com todos os envolvidos nos processos de aquisições devendo existir todos os documentos comprobatórios do uso dos recursos. Avançando nas análises, prossegue-se para o exame do último tópico referente a Figura 1, que é a descrição de como são realizados os contratos na unidade escolar. Segundo a Lei nº 8.666/1993, os contratos são instrumentos legais da parte final das compras que devem estabelecer normas com clareza e precisão nas cláusulas de direito, obrigação, bem como, responsabilidades das partes de modo a regular a execução da compra.

Na referida escola, os processos observados nos quais caberiam a firmação de contrato nos trâmites estavam especificados ainda no edital com uma minuta ao final do documento convocatório conforme designado em lei. Tal minuta permitia uma verificação prévia de como seriam os contratos. Após essa etapa é realizado o processo de edição do contrato propriamente dito, com todas as informações de compra, contratante e contratado. No entanto, destaca-se que a escola, na maioria das vezes, fazia aquisições de bens/ serviços de pronta entrega, não havendo a necessidade de contrato social.

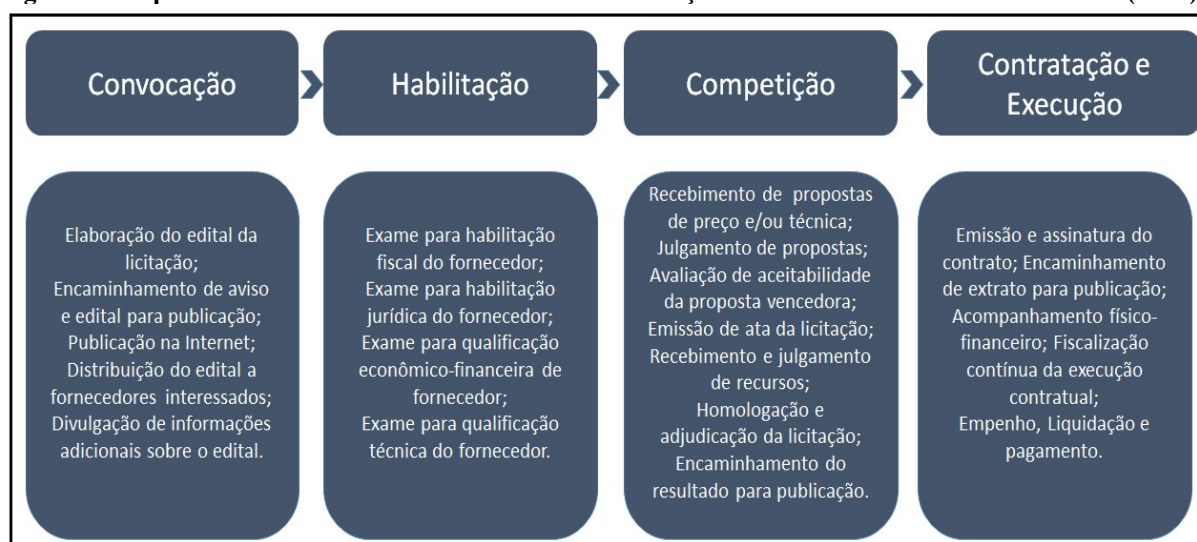
Quando ocorria a assinatura do contrato, o mesmo só era reconhecido após publicação no Diário Oficial do Estado (DOE) e o contratante ficava a par de todas as cláusulas sendo inclusive consultado no ato da elaboração, em que cada parte deve ser fiel ao que é estipulado no contrato, sob pena de sanções. Nos contratos, todos os dados são vistoriados com bastante atenção para que não ocorram erros em sua confecção.

O objeto é discriminado conforme suas especificações técnicas, em concordância com o edital, para que não seja ofertado um produto similar. Os prazos também são colocados de maneira clara, com cláusulas para indicar a entrega, pagamento, início e final da contratação, vigência, entre outros. No documento também constava a especificação da despesa por meio da classificação funcional programática, para remuneração do fornecedor consoante com a legalidade. Destaca-se que o pagamento dos bens e serviços adquiridos pela escola, ocorre em ordem cronológica, não havendo nenhum tipo de favorecimento em relação aos licitantes.

É importante informar que existia um servidor que acompanhava a realização dos contratos, denominado gestor de contratos. Esse gestor é responsável por auditar a execução do pacto, evitando perda de qualidade do produto ou serviço contratado. Em caso de insatisfação, a empresa é acionada por meio de relatórios com intuito de sanar as falhas, de modo que as compras recebidas sejam verificadas e entregues conforme especificações do edital.

Chegando ao término da análise realizada com base no *checklist* de Detoni (1999), iniciou-se a verificação dos resultados de acordo com o estudo feito por Mota (2010). Na Figura 2 é possível verificar a sequência da análise com base no *checklist* de Mota (2010).

Figura 2: Etapas e Procedimentos da Fase Externa da Licitação de acordo com o *checklist* de Mota (2010)



Fonte: Elaboração própria baseado em Mota (2010).

Na Figura 2, observa-se que a análise volta-se para uma abordagem explicativa da fase externa referente aos processos de licitação, de acordo com os tópicos Convocação, Habilitação, Competição, Contratação e Execução, também descrevendo as compras realizadas no âmbito da instituição em estudo. Nota-se que o início da análise é voltado para a Convocação, referente à captação de participantes para as contratações públicas, sendo o primeiro procedimento após a elaboração do edital.

Assim, após o término da edição do edital pela escola, o mesmo é publicado por meio da *internet* no sistema *licitaweb* - sítio integrado ao sistema de compras do governo - que possibilita a emissão de todas as dispensas e convites por meio da rede mundial de computadores, de modo que o documento convocatório possa ser divulgado para ampla concorrência e todos os fornecedores cadastrados no sistema consigam visualizar os editais para escolherem, se desejavam ou não participar do processo.

Apesar de o edital conter informações importantes como: local, data, horário, endereço, valor limite para a licitação, o mesmo ainda contém meios de contato pelos quais o licitante pode pedir maiores esclarecimentos junto à Comissão Permanente ou ao Gestor de compras. Terminada a fase de convocação o passo seguinte é a habilitação, consoante Figura2. Os procedimentos nesta etapa são a verificação fiscal, jurídica, econômico-financeira e técnica dos

licitantes que se apresentam no horário, local, e de acordo com as condições estipuladas pelo instrumento convocatório. Nessa fase, a instituição de educação realiza o procedimento por intermédio de sua Comissão Permanente de Licitação, que examina toda a documentação referente a habilitação dos proponentes.

Seguindo o que consta no edital, as empresas devem apresentar todos os documentos necessários para comprovar que possuem habilitação para fornecimento dos itens de despesa, tais como: requerimento de empresário, contrato social, Certificado de Registro Cadastral (CRC) e certidões negativas de débito a fim de comprovar regularidade fiscal e habilitação conforme suas atividades econômicas.

As licitações da escola, até o momento, têm ocorrido em obediência às normas dispostas nas leis nº 8.666/1993 e nº 123/2006, preferencialmente para microempresas e empresas de pequeno porte, que possuem uma contabilidade simplificada e, portanto, não é exigida a apresentação de demonstrativos financeiros. No entanto, é dever da contratada declarar quaisquer atos impeditivos de sua habilitação e em caso de incapacidade de entregar os itens, existem punições relevantes à contratada.

Continuando as análises referentes às etapas e procedimentos realizados na fase externa do âmbito das compras públicas, foram realizadas observações nos tópicos Competição, Contratação e Execução. O primeiro assunto, de acordo com TCU (2010), refere-se a busca constante pela maior quantidade possível de competidores dedicados em ofertar propostas para os objetos elencados no edital. Nesse sentido a lei das Licitações deve restringir qualquer ato que atue contra a competição entre os licitantes. No caso do estabelecimento de educação estudado, a modalidade mais utilizada para aquisições públicas é o Convite e para esta modalidade existe a quantidade mínima exigida pela legislação para seu acontecimento que é de três empresas.

Conforme exposto na Figura 2, para a etapa da competição, os procedimentos realizados são: recebimento de propostas de preço e/ou técnica; julgamento de propostas; avaliação de aceitabilidade da proposta do vencedor; emissão de ata da licitação; recebimento e julgamento de recursos; homologação e adjudicação da licitação e; encaminhamento do resultado para publicação. Seguindo a ordem de procedimentos descritos anteriormente, na escola estadual de educação profissional em análise, para o recebimento de propostas de preço e/ou técnica foi constatado que as propostas ao serem recebidas só poderiam ser abertas caso o envelope da habilitação estivesse com toda a documentação de acordo com o edital, lacrado e apresentado na data e horário previstos. No caso de alguma empresa não apresentar todos os documentos necessários para a comprovação da regularidade fiscal, é assegurado um prazo recursal com intuito de permitir a regularização da documentação da empresa, caso a mesma seja a vencedora do certame. Somente depois de comprovada a habilitação é que se iniciava a abertura dos envelopes contendo as propostas de preços, onde a escolha do licitante é realizada pelo tipo de menor preço, fator determinante no julgamento das propostas.

Na escola, a avaliação de aceitabilidade da proposta vencedora ocorre quando se obtém a proposta mais vantajosa para a Administração pública, após essa escolha ocorre a lavratura das atas e o gestor de compras homologa o ato dando um parecer às empresas e demais interessados sobre o resultado do processo, dando-se continuidade ao ciclo de compras, em concordância com os procedimentos de homologação e adjudicação da licitação, sendo encaminhados os resultados para publicação. O último item constante na Figura 2 versa sobre a exploração da etapa relacionada à Contratação e Execução, etapa que acontece para finalizar a fase externa dos processos de compras. Nesse momento ocorre a contratação do fornecedor e a entrega do material ou serviço proposto, com a emissão da ordem de compra ou serviço para itens cuja entrega é imediata, mas também pode haver a celebração de um contrato.

Quanto necessária a emissão do contrato, a instituição pública de ensino em foco, analisa o mesmo com a finalidade de corrigir possíveis erros, em seguida efetiva-se a compra com as

assinaturas e o encaminhamento do extrato do contrato para publicação. A partir da publicação o contrato passa a ter validade e iniciava-se a contagem dos prazos para emissão dos pagamentos, recebimento dos bens e ou serviços adquiridos. Quando ocorre a entrega do objeto especificado no edital existe um acompanhamento físico-financeiro e fiscalização contínua da execução contratual, a fim de conferir se todo o combinado no contrato ou ordem de compra/serviço está sendo entregue. O servidor responsável pela fiscalização também se responsabiliza pelo atesto de cumprimento do solicitado, indicando se tudo está como o combinado.

Terminado o processo de avaliação dos procedimentos e etapas referentes a fase externa do procedimento de compras públicas foi realizada a observação das aquisições de modo a descrever os recursos gastos no ano de 2014 e 2015. No ano de 2014, as principais despesas foram com a aquisição de materiais para manter os cursos técnicos em atividade, de acordo com o Quadro 1:

Quadro 1: Aquisições realizadas durante o ano de 2014

AQUISIÇÕES 2014	VALORES (R\$)
Material de proteção e segurança (compra de capacetes, botas em PVC máscaras de proteção, óculos de proteção transparente).	R\$ 3.780,00
Manutenção e conservação de bens imóveis (manutenção imobiliária, serviço de pintura).	R\$ 3.599,00
Aquisição de ferramentas e utensílios (compra de alicates e quites de ferramentas para computador).	R\$ 2.000,00
Serviços gráficos e editoriais.	R\$ 3.657,70
Material educativo e esportivo (compras de bolas, redes, apitos).	R\$ 2.915,00
Material de expediente.	R\$ 3.200,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Todas as aquisições realizadas no ano de 2014 foram com base no artigo nº 24 da lei das licitações, enquadradas nas dispensas na modalidade cotação eletrônica. Também foi percebido que todas as compras estavam de acordo com as prestações de contas verificadas na pesquisa, assim como os planejamentos orçamentários. No ano de 2015, as despesas realizadas foram um pouco maiores em virtude da quantidade de alunos ter aumentado, conforme exposto pode-se visualizar as compras públicas da instituição estudada de acordo com o Quadro 2:

Quadro 2: Aquisições realizadas durante o ano de 2015

AQUISIÇÕES 2015	VALORES (R\$)
Licitação de expediente	R\$ 12.221,88
Licitação de limpeza	R\$ 14.777,67
Licitação de serviços gráficos	R\$ 13.326,18
Licitação para serviço de <i>internet</i>	R\$ 11.940,00
Cotação de máquinas e equipamentos (manutenção de centrais de ar)	R\$ 4.567,60
Cotação bens imóveis (serviços de recuperação de portas e pintura)	R\$ 7.495,00
Cotação de material de proteção e segurança (aquisição de botas para curso técnico)	R\$ 1.000,00
Cotação de material educativo e esportivo	R\$ 1.992,00
Cotação de outros serviços de terceiros (confecção e instalação de cortinas)	R\$ 4.675,20

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que os recursos do segundo ano já foram maiores que do primeiro em proporção ao número maior de alunos, portanto a necessidade de mais capital para manter os cursos, o prédio e dar suporte aos alunos. Ao final, notou-se que a maioria dos procedimentos realizados na escola estadual de educação profissional foram realizados sob a ótica legal, mostrando que

a correta execução da lei era baseada em um bom nível de conhecimento por parte dos atores envolvidos nos processos de compras. A descrição dos gastos permitiu a melhor visibilidade dos recursos empregados pela instituição, nessa observação pode-se inferir que os valores foram utilizados com base nas necessidades da escola, havendo critério na hora da seleção das despesas.

Os valores gastos permitiram mostrar a transparência do uso dos recursos, pois estes estavam em conformidade com os planejamentos orçamentários verificados, observados também nas prestações de contas de maneira clara e transparente. Foi possível também identificar quais eram as prioridades no que diz respeito a gestão, possibilitando a verificar que além dos dispêndios realizados para a construção das escolas profissionais no Estado do Ceará, também existe toda uma preocupação voltada para o custeio destas organizações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi verificar o processo de aquisição de bens e serviços realizado por uma escola profissional localizada na mesorregião noroeste cearense, descrevendo como os processos eram realizados na instituição e também verificando se os procedimentos efetuados estavam em concordância com a Lei nº 8.666/1993, a fim de fazer uma espécie de auditoria para averiguar se havia correta interpretação legal na realização das compras públicas, no período dos anos 2014 e 2015.

Os resultados mostraram que os processos de compras da instituição em estudo, em sua maioria, estavam em concordância com a legislação vigente, denotando certo conhecimento na área legal por parte dos atores envolvidos nos processos de aquisição. Percebeu-se também que existia uma gestão de custos embasados na lei, de modo que os recursos públicos fossem empregados da melhor maneira.

Observou-se que os principais tópicos referentes à análise com base no *checklist* de Detoni (1999) estavam em consonância com a legislação vigente, a exceção do tempo de permanência dos membros da comissão no cargo. Percebeu-se, em concordância com os estudos de Del Duca (2015), que a instituição sempre procurava fazer um planejamento das necessidades, de modo que fossem atendidas as necessidade e prioridades da escola.

Notou-se que este estudo estava em consonância com os apontamentos do *checklist* de Mota (2010), pois, existia um acompanhamento dos suprimentos da instituição, com intuito de dar prioridade aos itens mais necessários na hora da compra. Na identificação dos dispêndios utilizados nos processos de compras foi percebido que os gastos realizados pela escola tinham a preocupação em manter as atividades funcionando da melhor maneira, buscando realizar aquisições de forma eficiente e eficaz, atendendo às necessidades elencadas pela instituição naquele momento.

Ao final, percebeu-se o quanto a boa formatação do edital atuava de modo positivo na gestão de compras, de modo a garantir que os bens e/ou serviços adquiridos fossem atendessem às expectativas de seus usuários, em virtude da correta observação de cada elemento do processo de compras. Notou-se que os processos necessários para a realização das compras públicas da instituição em foco estavam, quase em sua totalidade, de acordo com os princípios legais a nortear os processos de aquisição públicos. Além disso, percebeu-se que os órgãos fiscalizadores tinham grande responsabilidade na formação e adequação dos profissionais e procedimentos, sendo peças indispensáveis no que diz respeito às aquisições da escola profissional.

Foi verificado também que o uso dos recursos estava em conformidade com as prestações de contas, planejamentos orçamentários e sistemas para realização de aquisições, de modo que se possibilitou inclusive mostrar os gastos e critérios, voltados principalmente para as necessidades dos alunos e da manutenção do prédio. Com base no exposto, pode-se perceber que a realização de licitações buscava seguir critérios de eficiência e otimização de recursos

com a finalidade principal de manter a transparência, bem como, zelar pela posse de todos os documentos que provassem o real destino dos dispêndios públicos.

A limitação desta pesquisa recaiu principalmente na dificuldade de interpretação das normas, pois, em sua maioria não estão escritas de maneira clara e acessível ao cidadão, mesmo aquele que já detém certo conhecimento, quiçá os leigos. Como recomendações para pesquisas futuras, sugere-se estudar a amostra supracitada por um período de tempo maior; realização de análises com base em outros tópicos referentes às aquisições públicas, por exemplo.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Controladoria Geral da União- CGU. **Licitações e contratos administrativos: perguntas e respostas**. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília, 2011.

BRASIL. Constituição, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 15 mai. 2016.

BRASIL. Portaria nº 306, de 13 de dezembro de 2001. **Aprova a implantação do Sistema de Cotação Eletrônica de Preços**. Disponível em: <http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/portarias/p306_01.htm>. Acesso em: 15jun.2015.

CAMPOS, Suamir Jorge de Azevedo. **Compras Públicas: estudo de caso da Universidade de Brasília**. 2013. v, 61 f., il. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

DEL DUCA, Fábio Vidal Pinheiro. **Análise do processo licitatório da Prefeitura Municipal de Passo Fundo**. 2015. 100 p. Dissertação (Mestrado em Gestão das Organizações Públicas) - Universidade Federal de Santa Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de Pós-Graduação em Administração, Rio Grande do Sul, 2015.

DETONI, Robert Luther Salviato. Checklist da Lei nº 8.666/93: procedimentos de auditoria para licitações e contratos. **Revista de Administração Pública**, v. 33, n. 6, p. 89-114, 1999.

FERNANDES, Joçaine Ferreira; SÁ, Naiara Facci; RODRIGUES, Ângela Luci Barbosa Serra. As modalidades de licitações segundo a lei n. 8666/93 e lei n. 10520/02 e sua aplicabilidade no município de São Jorge do Patrocínio. **Revista Ciências Empresariais UNIPAR**, Umuarama, v. 13, n. 1, p. 95-114, jan./jun. 2012.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Índice de desenvolvimento humano municipal; Matrículas, docente e Rede Escolar**. Brasil, 2012. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=230310&search=cara>>. Acesso em: 04 mai. 2016.

LOBÃO, Josiane Cristina da Silva. **A influência do contexto organizacional no desempenho das compras públicas na UFBA**. 2015. 95 p. Dissertação (Mestrado em

Estudos Interdisciplinares sobre a Universidade) - Instituto de Humanidades, Artes e Ciências, Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2015.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; PARENTE, Antônia Janiele Rocha. Processo licitatório em instituições públicas de ensino médio: estudo em uma escola da mesorregião do noroeste do Ceará. In: Congresso de gestão e controladoria da Unochapecó, 1, 2016, Chapecó. **Anais...** Santa Catarina: Unochapecó, 2016.

MEDEIROS, Flaviani Souto Bolzan; SANTOS, Suelen Xavier dos; DENARDIM, Élio Sérgio; NASCIMENTO, Cleber José. Os benefícios trazidos pelo decreto 7.892/13 às licitações de registro de preços, à luz do princípio da economicidade. **REN - Revista Escola de Negócios**, v. 1, n. 1, p. 167-186, 2014.

PAIVA, Witalo Lima; TROMPIERI NETO, Nicolino; ROCHA, Mari Eloisa Bezerra da. Impactos Econômicos dos Principais Investimentos Públicos na Primeira Gestão do Governo Cid Gomes. **Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará- IPECE**. Informe nº 29- 2012.

SILVEIRA, Elis Seifert; CINTRA, Renato Fabiano; VIEIRA, Saulo Fabiano Amâncio; LOPES, Antônio Carlos Vaz. Análise do processo de compras do setor público: o caso da Prefeitura Municipal de Dourados/MS. **Revista de Administração IMED**, v. 2, n. 3, p. 158-171, 2012.

EVIDENCIAÇÃO DA GESTÃO FISCAL NOS MUNICÍPIOS PERTENCENTES À REGIÃO SUL DO BRASIL

Camila Capitani

Graduada em Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

camilacapitani@unochapeco.edu.br

Celso Galante

Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

Mestre em Contabilidade (FURB)

galante@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar os resultados da gestão fiscal nos maiores municípios da Região Sul do Brasil. Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como descritiva, de procedimento documental e de levantamento, com abordagem quantitativa. A coleta de dados foi realizada no site da Secretaria do Tesouro Nacional, e o instrumento da coleta deu-se por meio de um *checklist*. Os períodos analisados foram os anos de 2013, 2014 e 2015 para os 10 maiores municípios, em número de habitantes, de cada estado. A análise dos dados indicou que os municípios do Paraná foram os que mais acumularam RCL com total de R\$ 33.856.694.128,23, Despesas com Pessoal em R\$ 6.913.239.798,95 e Concessão de Garantias em R\$ 732.258.418,82 no decorrer dos três anos em análise. Os resultados da pesquisa apontam que os municípios do Rio Grande do Sul apresentaram maiores Dívida Consolidada em R\$ 8.943.616.371,81 e Operações de Crédito com R\$ 778.459.459,56. Os municípios de Santa Catarina foram o que mostraram menores valores nos itens analisados. No estado do Rio Grande do Sul as despesas com pessoal apresentaram decréscimos de 7,69% sobre a porcentagem da RCL nas despesas com pessoal nos três anos analisados, já os municípios do Paraná aumentaram esse item nos três anos em 32,02%. Constatou-se em média um acréscimo de 10,98% na Dívida Consolidada no decorrer do triênio. Os 10 maiores municípios em população da Região Sul do Brasil cumprem a LRF e os limites da gestão fiscal.

Palavras-chave: Responsabilidade fiscal; Gestão; Despesas.

1 INTRODUÇÃO

A gestão fiscal teve destaque a partir da instituição da lei complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece as normas de finanças públicas voltada à gestão fiscal. Leite Filho, Colares e Andrade (2015) consideram a LRF o principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil, em que se contemplam metas, limites e condições para gestão das receitas e despesas, e obrigam os governantes a assumirem compromissos com a arrecadação e a aplicação de recursos públicos.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2014), o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), é um dos instrumentos de Transparência da Gestão Fiscal criados pela LRF. Especificamente, o RGF objetiva o controle, o monitoramento e a publicidade do cumprimento, por parte dos entes federativos de limites estabelecidos pela LRF, que são: Despesas com Pessoal, Dívida Consolidada Líquida, Concessão de Garantias e Contratação de Operações de Crédito.

Gerigk, Clemente e Taffarel (2011) argumentam que a responsabilidade na gestão fiscal induz à correta aplicação dos recursos disponíveis por parte das entidades públicas nos três níveis de governo, nos três Poderes e no Ministério Público, com senso de responsabilidade e fiel observância dos preceitos constitucionais e legais. Portanto, os municípios se previnem de

déficits nas contas públicas, mantém sob controle o nível de endividamento público, impedindo que os gestores assumam obrigações e encargos sem a fonte de receita ou a redução da despesa, assegurando o equilíbrio das finanças públicas.

Desta forma, o presente estudo busca responder o seguinte problema de pesquisa: Quais os resultados da gestão fiscal nos maiores municípios da região Sul do Brasil? O objetivo é analisar os resultados da gestão fiscal nos maiores municípios da região Sul do Brasil.

Justifica-se a importância da pesquisa no momento em que se observa que os gestores públicos estão convivendo com novas responsabilidades que vão além da necessidade de manter equilíbrio entre receitas e despesas e controlar o endividamento público. Assim, necessitam desenvolver ações que visem melhores resultados na aplicação dos recursos, de forma que possam suprir as demandas da população com transparência e eficiência na gestão governamental. Conforme Gerigk, Clemente e Ribeiro (2014), os municípios têm papel de destaque, na estrutura político-administrativa brasileira, pois são vistos como os que melhor podem atender às demandas da população, por estarem mais próximos de seus problemas e, supostamente, das soluções.

As divulgações dessas informações também contribuem para o monitoramento da responsabilidade fiscal requerida do gestor, objetivando uma administração responsável e transparente, permitindo o conhecimento dos resultados da gestão por parte da sociedade (MENEZES; SANTOS; CARVALHO, 2015).

O estudo encontra-se estruturado em mais quatro seções, além dessa introdução. A segunda seção contempla a revisão da literatura, abordando-se o contexto e importância da lei de responsabilidade fiscal, despesa com pessoal, transparência pública e estudos correlatos ao tema. Na terceira seção abordam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa, na quarta seção apresentam-se os resultados da mesma, e, por fim, na quinta seção contemplam-se as considerações finais da pesquisa realizada.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção tem como objetivo apresentar as fundamentações teóricas e conceituais para o entendimento do tema estudado, abordando sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, Despesas com Pessoal e Transparência Fiscal.

2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é a lei complementar brasileira nº. 101 de 04 de maio de 2000, que impõe controles dos gastos públicos condicionados à arrecadação de tributos. O principal objetivo da LRF, de acordo com o caput do art. 1º, consiste em estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

De acordo com Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015), a LRF é compreendida como a direção da administração das finanças públicas, que tem como intuito o aumento do controle do endividamento público. Tem como finalidade auxiliar na gestão fiscal, proibindo práticas de manobras orçamentárias, promovendo equilíbrio fiscal por meio de políticas fiscais que poderá ser atingida com transparência, controle e fiscalização.

Gerigk, Clemente e Ribeiro (2014) enfatizam que a LRF impõe ao gestor seguir regras, constatar limites e administrar as finanças públicas de maneira transparente e equilibrada, assim, é vista como um código de conduta, sendo que o descumprimento das normas acarreta penalidades aos gestores prevista na própria LRF e na legislação complementar. Desta forma, estabelece restrições legais em relação à renúncia de receitas, geração de despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, concessão de garantias e inscrição em restos a pagar.

A LRF valorizou os três instrumentos de planejamento governamental, previstos na Constituição Federal de 1988, como referências básicas do sistema orçamentário nacional,

sendo eles o Plano Plurianual (PPA), um plano de médio prazo, que estabelece as diretrizes, objetivos e metas a ser seguida pelo Governo Federal, Estadual ou Municipal ao longo de um período de quatro anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que estabelece as metas e prioridades para o exercício financeiro seguinte, e orienta a elaboração do Orçamento e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que é uma lei elaborada pelo Poder Executivo que estabelece as despesas e as receitas que serão realizadas no próximo ano (SILVA; AMORIM, 2012).

A fiscalização da gestão fiscal cabe ao Poder Legislativo que diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas examinam o cumprimento da legislação. A LRF estabeleceu abrangência para o controle externo a cargo dos tribunais de contas, que devem emitir pareceres prévios relativos às contas anuais dos chefes dos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e do Ministério Público. Além disso, submetem-se à sua apreciação, os relatórios resumidos da execução orçamentária, emitidos bimestralmente e os relatórios quadrimestrais e semestrais da gestão fiscal (SOTHE; SOTHE; GUBIANI, 2012).

Silva e Bonacim (2010) mencionam que a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal foi um fato importante para o surgimento da contabilidade gerencial na administração pública, no momento em que se passou a utilizar ferramentas gerenciais e informação contábil na gestão governamental, a fim de evitar punições e almejar o equilíbrio dos gastos públicos.

2.2 Despesas com pessoal

O art. 18 da lei complementar nº. 101/00 dispõe que a Despesa Total com Pessoal (DTP) compreende o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias. Nesse contexto, é importante ressaltar que a DTP deverá ser apurada somando-se à realizada no mês em referência com aquelas dos doze meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

Souza e Platt Neto (2012) respaldam que um dos temas fundamentais da LRF é a limitação de gastos com pessoal, da qual se alterou a metodologia de cálculo e os percentuais de limites estabelecidos por normas anteriores.

O art. 20 da LRF define a repartição dos limites globais constantes do art. 19, segregados por Poderes e órgãos de cada ente federativo, os quais não poderão exceder a RCL. Torna-se pertinente elencar os percentuais definidos na esfera municipal no inc. III do art. 20 da LRF: a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver; e b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Conforme abordam Freitas e Demascena (2014), as despesas com pessoal são as que mais despertam a atenção da população e dos gestores públicos, em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados. Desta forma entende-se que a despesa com pessoal torna-se um dos pontos mais preocupantes para os gestores públicos, no que tange o controle das despesas no setor público e, principalmente, em relação à folha de pagamento.

2.3 Transparência pública

A transparência é um dos princípios da governança pública e as iniciativas que visam aperfeiçoar os mecanismos nas informações da gestão são consideradas boas práticas de governança. De modo geral, deve ser identificada como uma forma de caracterizar todas as atividades realizadas pelos gestores, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que o administrador tem realizado a partir do poder de representação que lhes foi confiado. Portanto, deverá ter acompanhamento claro na execução orçamentária e das finanças públicas com informações capazes de comunicar o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas (CRUZ et al., 2012).

As vantagens de o Estado mostrar-se mais transparente faz com que o mesmo se torne mais atrativo, obtendo mais investimentos, aumento da arrecadação, qualidade do gasto com maior eficiência e no próprio crescimento, além de contribuir para a responsabilidade social (NUNES et al., 2013).

Pinheiro (2010) define que o princípio da transparência assegura o poder de agir e de exercer o direito como cidadão, garantido pela obrigação do estado de zelar pela moralidade, pela ética administrativa e pelo senso de justiça. Isto posto, a transparência aplicada de maneira efetiva no setor público contribui para que os cidadãos possam exercer o controle social, possuir maior consciência dos seus direitos e do processo da gestão pública, além do controle dos processos governamentais.

A transparência fiscal é definida como o acesso do público à estrutura e às funções governamentais, aos seus planos de política fiscal, às suas contas públicas e de suas projeções. Trata-se do pronto acesso às informações das atividades governamentais de modo confiável, abrangente, oportuna e compreensiva. Os aspectos mais importantes da transparência fiscal são: compromisso com linguagem não arbitrária, possibilidade de verificação independente e possibilidade de acessar mais informações em menos documentos (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014).

A garantia da integridade das informações divulgadas pela administração pública é uma atividade essencial tanto para promover a transparência fiscal, quanto para auxiliar na resolução do conflito de agência entre os gestores e a sociedade (SUZART, 2012).

De acordo com Bairral, Silva e Alves (2015) a mudança na transparência da gestão fiscal também passou a demandar maior capacidade de monitoramento do Governo Federal e do Poder Legislativo (Tribunais de contas) para verificar o cumprimento das normas. Na sequência, outras leis como a lei complementar n.º 131, de 27 de maio de 2009, Lei da Transparência e mais recentemente, a Lei de Acesso à Informação Pública (LAI) n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011, intensificaram a obrigatoriedade na divulgação da informação, contribuindo para a responsabilização dos gestores.

2.4 Estudos correlatos

Nos estudos correlatos são identificados artigos dos autores Gerigk e Clemente (2011), Gerigk, Clemente e Taffarel (2011), Santos e Alves (2011), Sothe, Sothe e Gubiani (2012), Souza e Platt Neto (2012), Linhares, Penna e Borges (2013) e Nunes et al. (2013) que fundamentaram a pesquisa, com os objetivos, métodos de pesquisa e resultados encontrados, além de evidenciar a importância dos temas citados.

Gerigk e Clemente (2011) avaliaram e mensuraram os reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre o espaço de manobra da gestão financeira dos municípios paranaenses com menos de cinco mil habitantes, por meio da base de dados de Finanças do Brasil, da Secretaria do Tesouro Nacional (FINBRA). Verificou-se com os resultados que a gestão financeira dos municípios paranaenses com menos de cinco mil habitantes foi significativamente modificada pela LRF, passando a depender mais da poupança de receitas correntes.

Gerigk, Clemente e Taffarel (2011) mensuraram e avaliaram os reflexos da LRF sobre a gestão financeira dos municípios paranaenses. Na base de dados de Finanças do Brasil - FINBRA/STN, verificaram que o espaço de manobra na gestão financeira não foi reduzido pela LRF como era esperado e os aspectos que contribuíram para isso foram as despesas com pessoal e a diferença entre as receitas e as despesas correntes.

Santos e Alves (2011) avaliaram o impacto que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) teve sobre o desempenho financeiro e na execução orçamentária, analisando por meio de indicadores os orçamentos e os dados dos balanços dos municípios do estado do Rio Grande do Sul, no período de 1997 a 2004. Constatou-se que os resultados na maioria dos indicadores

apresentaram uma melhora em seus valores após a LRF, confirmando a mudança teórica esperada. Ou seja, aumentou a eficiência do planejamento e execução das receitas e despesas municipais, evidenciados pelo aumento da capacidade de pagamento das dívidas, do equilíbrio do superávit primário e do aumento das receitas tributárias.

Sothe, Sothe e Gubiani (2012) analisaram os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal nas contas públicas dos governos municipais do Estado do Rio Grande do Sul por meio de análise dos aspectos avaliados e levados em consideração pelo TCE/RS para o julgamento das contas municipais. Como resultado da pesquisa concluiu-se a influência positiva da LRF na gestão pública municipal, pois houve um aumento de aprovação de prestação de contas dos poderes executivos e legislativos municipais por parte do TCE/RS. Os resultados também mostraram que as contas dos poderes executivos municipais apresentaram um percentual maior de parecer pelo não atendimento da LRF, nos exercícios de encerramento de mandato.

Souza e Platt Neto (2012) apresentaram a composição e a evolução das despesas com pessoal nos Poderes e órgãos do Estado de Santa Catarina, no período de 2000 a 2011, por meio da análise documental do demonstrativo da despesa com pessoal, constante do sítio eletrônico do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC), correspondente aos anos de 2000 a 2011. No estudo afirmam que o Estado de Santa Catarina ultrapassou todos os limites para as despesas com pessoal apenas no ano de 2000. E nos anos de 2001 e 2005 o limite de alerta foi extrapolado, já nos anos de 2002 a 2004 o limite prudencial foi excedido.

O estudo de Linhares, Penna e Borges (2013) objetivou verificar se houve alteração no endividamento municipal a partir da implementação da LRF, tendo como base de dados os municípios do estado do Piauí. A análise foi feita a partir de informações do sistema de Finanças do Brasil e como resultado, constatou-se que os municípios piauienses reduziram sua dívida em aproximadamente 7% após a execução da LRF, ou seja, nesses municípios fez-se com que a proporção da receita corrente líquida necessária para se cobrir as dívidas tenha sido reduzida.

Nunes et al. (2013) verificaram a aplicação dos instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos municípios da Região Sul, nos portais de transparência dos municípios. Identificaram que 75% dos municípios do Rio Grande do Sul, 66% dos municípios de Santa Catarina e 92% dos municípios do Paraná atenderam 70% ou mais dos requisitos preestabelecidos da LRF.

Os estudos correlacionados ao tema da pesquisa demonstram a importância da gestão fiscal nos municípios brasileiros e os efeitos da LRF na gestão pública. Percebe-se que a implementação da LRF foi uma ferramenta de controle de gastos públicos capaz de fazer com que os gestores tivessem mais compreensibilidade nas informações e controles, padronizando os sistemas de gestão pública, viabilizando e apontando resultados para a sociedade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Relata-se por meio dos procedimentos metodológicos o desenvolvimento das tipologias da pesquisa, sendo está caracterizada como descritiva. Em seguida abrange os procedimentos sendo direcionada como documental e por fim, quanto à abordagem do problema é caracterizada como quantitativa. Os procedimentos metodológicos são fundamentais no desenvolvimento da pesquisa, sendo um estágio determinante para que os direcionamentos propostos sejam obtidos.

A pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como descritiva, pois buscou analisar os resultados da gestão fiscal nos 10 maiores municípios de cada estado da região Sul do Brasil. De acordo com Raupp e Beuren (2004, p. 81), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, sendo uma de suas características a utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.”.

Quanto aos procedimentos caracteriza-se como documental. Para Gil (2002, p. 45) “a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.”. O procedimento por meio documental se tornou possível a partir dos relatórios de gestão fiscal dos municípios, disponíveis no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Este estudo caracteriza-se quanto à abordagem do problema como pesquisa quantitativa. Conforme Raupp e Beuren (2004, p. 92) “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”, dessa maneira, por se tratar de uma pesquisa que envolveu 30 municípios da região Sul foram necessários à utilização de métodos e técnicas estatísticas, para verificar os valores pesquisados e transformá-los em porcentagem, podendo assim averiguar acréscimos ou decréscimos destes valores nos municípios.

A pesquisa tem como população os municípios da região Sul e para a amostra foi adotada como base, os dez maiores municípios em população de cada estado segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Municípios da região Sul

Municípios do Rio Grande do Sul	Municípios de Santa Catarina	Municípios do Paraná
Porto Alegre	Joinville	Curitiba
Caxias do Sul	Florianópolis	Londrina
Pelotas	Blumenau	Maringá
Canoas	São José	Ponta Grossa
Santa Maria	Criciúma	Cascavel
Gravataí	Chapecó	São José dos Pinhais
Viamão	Itajaí	Foz do Iguaçu
Novo Hamburgo	Jaraguá do Sul	Colombo
São Leopoldo	Lages	Guarapuava
Rio Grande	Palhoça	Paranaguá

Fonte: Elaborado pela autora

Dos municípios relacionados no Quadro 1 foram analisados os itens de gestão fiscal dos municípios nos anos de 2013, 2014 e 2015. O período para a realização das coletas de dados ocorreu nos meses de junho e julho de 2016. A base da coleta de dados foi realizada no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sendo que o instrumento da coleta deu-se por meio do *checklist*. Foram utilizados quadros e tabelas para armazenar os dados coletados com o intuito de interpretar e analisar as informações inseridas.

Conforme os itens do Quadro 2, é apresentado o conceito dos limites estabelecidos pela LRF com Despesas com Pessoal, Dívida Consolidada, Concessão de Garantias e Contratação de Operações de Crédito sendo esses limites são definidos em percentuais da Receita Corrente Líquida (RCL).

Quadro 2 - Limites da LRF

Despesas com Pessoal	Dívida Consolidada	Concessão de Garantias e Operações de Crédito	Receita Corrente Líquida (RCL).
Corresponde à despesa com pessoal ativo e encargos. O valor da despesa total com pessoal é apurado pelo montante da despesa líquida. É apurada pelo somatório da despesa com pessoal realizada no mês adotando-se o regime de competência.	É o montante total das obrigações financeiras, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses, nos termos do art. 29 da LRF.	Corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado, entre outros. A apuração é feita pelo total das operações de crédito externas ou internas realizadas.	A RCL é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, e outras receitas. A apuração é feita somando-se todas as receitas correntes arrecadadas no mês deduzindo as transferências constitucionais e legais.

Fonte: STN (2016)

O Quadro 2 contempla os itens que foram analisados a fim de alcançar o objetivo do estudo, o qual foi obedecer os limites propostos pela LRF que identificou o desempenho na gestão fiscal dos municípios estudados, demonstrando a obediência e transparência nas contas públicas.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A LRF regulamentou a responsabilidade fiscal do gestor na administração pública, além de disciplinar os mesmos em relação à administração dos recursos públicos por meio de normas explícitas. Também contribuiu com relação ao controle social e ao discorrer sobre a transparência das contas públicas, permitindo assim que à sociedade tenha o conhecimento da aplicação dos recursos públicos (SOUSA et al.; 2013).

Um dos fatores dessa nova postura dos gestores públicos, a partir da LRF, se deve à forte atuação do Tribunal de Contas do Estado no acompanhamento e controle do efetivo cumprimento da lei e na atribuição de responsabilidades e penalidades, para aqueles que não cumprem com suas obrigações (SOTHE; SOTHE; GUBIANI, 2012).

Nesta seção são apresentados os resultados da gestão fiscal nos maiores municípios da região Sul do Brasil, com a identificação dos limites propostos na LRF e a verificação da obediência aos demais itens da Gestão Fiscal, além de identificar e analisar a eficiência da LRF por parte dos gestores.

A Tabela 1 apresenta o total de Receita Corrente Líquida, Despesas com Pessoal, Dívida Consolidada, Concessão de Garantias e Operações de Crédito no ano de 2013, 2014 e 2015 e as variações entre o triênio, nos 10 maiores municípios em população do estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 1 – Total por item - Municípios do Rio Grande do Sul

Itens estabelecidos pela LRF	2013	2014	2015	Variação de 2013 para 2014	Variação de 2014 para 2015
Receita Corrente Líquida	9.165.495.029,0 1	10.388.077.239,9 5	11.086.639.304,0 2	13,34%	6,72%
Despesas com Pessoal	4.329.838.843,6 8	4.708.015.136,42	5.087.612.913,66	8,73%	8,06%
Dívida Consolidada	2.567.745.440,1 9	2.890.860.699,32	3.485.010.232,30	12,58%	20,55%
Concessão de Garantias	12.735.611,08	13.171.365,41	14.365.277,22	3,42%	9,06%
Operações de Crédito	169.862.803,45	320.345.296,45	288.251.359,66	88,59%	-10,02%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 1 pode-se perceber o crescimento da RCL em 2014 que foi de 13,34% comparado ao ano de 2013, já no ano de 2015 o aumento foi de 6,72% em relação a 2014. Desta forma o incremento da RCL de 2013 para 2015 foi de 20,96%.

Já sobre as despesas de pessoal, nota-se maior crescimento no ano de 2014, que foi de 8,73% comparado a 2013. A dívida consolidada nos 10 maiores municípios do Rio Grande do Sul tem um incremento anual de 12,58 % em 2014 e 20,55% em 2015.

As concessões de garantias mantiveram-se em crescimento, porém em valores inferiores aos demais itens, em 2014 o aumento foi de 3,42 % e em 2015 foi de 9,06%. As maiores alterações foram nas Operações de créditos que em 2014 apresentou acréscimo de 88,59% comparado a 2013, entretanto em 2015 constatou-se um decréscimo de 10,02%.

Os resultados demonstram que nos maiores municípios do Rio Grande do Sul houve crescimento na maioria dos limites propostos pela LRF, ou seja, significa que conforme a RCL aumentou, os demais itens tiveram aumentos proporcionais e desta forma percebe-se que os gestores estão alertas as exigências contidas na LRF.

A pesquisa corrobora com Sothe, Sothe e Gubiani (2012) que avaliaram os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal nas contas públicas dos governos municipais do estado do Rio Grande do Sul e com o resultado da pesquisa demonstraram a influência positiva da LRF na gestão pública municipal, o que também se observou na análise da Tabela 1, pois nos três anos as contas obedeceram aos limites da LRF, que é manter equilíbrio nas contas a partir das propostas e normativas da lei.

Apresentam-se na Tabela 2 os totais dos itens estabelecidos pela LRF no ano de 2013, 2014 e 2015 nos maiores municípios em população do estado de Santa Catarina.

Tabela 2 – Total por item - Municípios de Santa Catarina

Ano	Receita Corrente Líquida (RCL)	Despesas com Pessoal	Dívida Consolidada	Concessão de Garantias	Operações de Crédito
2013	6.159.923.993,72	2.919.187.821,58	1.625.291.959,46	48.518.152,94	86.023.270,68
2014	7.245.171.688,37	3.361.837.110,46	1.487.173.599,15	446.672.988,62	327.388.001,44
2015	7.682.173.611,16	3.821.714.599,13	1.690.220.404,06	0,00	98.445.666,21

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 2 identifica-se o crescimento da RCL no ano de 2014 de 17,62% relacionado ao ano de 2013, e em 2015 o acréscimo foi de 6,03% comparado á 2014. Em relação às despesas de pessoal nos 10 maiores municípios de Santa Catarina nota-se um crescimento de 2013 para 2014 de 15,16% e de 2014 para 2015 de 13,68%. Já na dívida consolidada apresenta um decréscimo de 2013 para 2014 de 8,50%, porém em 2015 se comparado á 2014 valor cresceu 13,65%. As maiores alterações foram nas concessões de garantias aonde oscilou nos três anos em análise, de 2013 para 2014 o crescimento amplo foi de 820,63% sendo que em 2015 o resultado foi oposto não apresentando valores. Já nas operações de crédito ocorreu um

acréscimo de 280,58% em 2014 e que não se verificou em 2015, aonde se constatou um decréscimo de 69,93% ao ano anterior.

Os resultados expressam que os itens de RCL e despesas com pessoal aumentaram nos três anos em análise, porém as maiores alterações ocorreram na dívida consolidada que diminuiu seu valor em 2014 e na concessão de garantias e operações de créditos, que apresentaram um aumento expressivo em 2014 e já em 2015 um decréscimo em ambos os itens. Dessa maneira verifica-se que os maiores municípios do estado de Santa Catarina estão de acordo com a LRF.

A pesquisa de Souza e Platt Neto (2012), afirma que o Estado de Santa Catarina, ultrapassou todos os limites para as despesas com pessoal apenas no ano de 2000. E nos anos de 2001 e 2005 o limite de alerta foi extrapolado, já nos anos de 2002 a 2004 o limite prudencial foi excedido. O que não foi observado na Tabela 2, pois as despesas com pessoal estão de acordo com os limites propostos pela LRF, onde os gestores estão atentos com os princípios estabelecidos pela mesma.

A Tabela 3 mostra os totais dos itens estabelecidos pela LRF no ano de 2013, 2014 e 2015 nos maiores municípios em população do estado do Paraná.

Tabela 3 – Total por item - Municípios do Paraná

Ano	Receita Corrente Líquida (RCL)	Despesas com Pessoal	Dívida Consolidada	Concessão de Garantias	Operações de Crédito
2013	10.203.841.418,46	4.354.691.339,22	2.535.885.510,49	359.359.766,32	125.336.521,93
2014	11.335.679.179,05	5.132.270.399,41	2.002.576.858,07	372.898.652,50	209.449.981,07
2015	12.317.173.530,72	5.749.081.251,47	2.374.777.430,39	0,00	213.466.832,76

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 3 que comparado ao ano de 2014 a RCL obteve crescimento no ano de 2015 de 8,66% e em 2014 o acréscimo foi de 11,09%. Já na despesa com pessoal o aumento em 2014 foi de 17,86 % e em 2015 um crescimento de 12,02%. Desta forma ocorreu um incremento nas despesas com pessoal de 2013 para 2015 de 20,71%. A dívida consolidada dos 10 maiores municípios do Paraná apresentou um decréscimo de 2013 para 2014 de 21,03% e em 2015 demonstrou aumento de 18,59% comparado à 2014. A concessão de garantias não apresentou valores no ano de 2015 e em 2014 verificou-se um aumento de 3,77% confrontado à 2013. As operações de crédito aumentaram nos três anos em análise, entretanto o aumento mais significativo foi em 2014 que foi de 67,11%.

Desta forma os resultados demonstram que os maiores municípios do estado do Paraná estão de acordo com os limites propostos pela LRF. Os itens de RCL, despesas com pessoal e operações de crédito aumentaram nos três anos em análise, os itens de dívida consolidada diminuíram, já a concessão de garantias alternou de valores nos três anos, sendo que em 2014 aumentou e 2015 não apresentou valores.

Comparando os resultados com a pesquisa de Gerigk e Clemente (2011) percebe-se que os mesmos constataram que a gestão financeira dos municípios paranaenses com menos de cinco mil habitantes foi significativamente modificada pela LRF, passando a depender mais fortemente da poupança de receitas correntes. Comparado a Tabela 3, em que são apresentados dados dos maiores municípios do Paraná também se verifica que a gestão financeira dos mesmos também está de acordo nos princípios estabelecidos pela LRF, verificando assim que a mesma possui influência no estado do Paraná.

Os totais de Despesa com Pessoal e a porcentagem sobre a RCL no triênio analisado nos 10 maiores municípios em população do Rio Grande do Sul estão representados na Tabela 4.

Tabela 4 – Total de Despesa com Pessoal e % sobre a RCL - Municípios do Rio Grande do Sul

Municípios do RS	Despesa com Pessoal / 2013	% da RCL	Despesa com Pessoal / 2014	% da RCL	Despesa com Pessoal / 2015	% da RCL
Porto Alegre	2.028.843.794,74	49,89%	2.147.239.193,92	46,23%	2.351.906.636,91	47,76%
Caxias do Sul	513.655.090,30	42,08%	576.411.396,45	43,78%	605.432.720,04	43,84%
Pelotas	239.015.341,30	44,23%	259.182.596,18	43,26%	293.747.681,45	44,61%
Canoas	321.885.071,26	38,39%	360.758.450,73	34,33%	391.404.025,07	34,85%
Santa Maria	171.105.439,41	47,57%	180.422.832,09	46,91%	194.277.966,99	48,20%
Gravataí	232.398.870,68	50,62%	265.073.908,82	53,34%	266.747.738,32	51,67%
Viamão	110.155.406,99	46,62%	128.218.882,42	49,75%	146.556.865,17	50,76%
Novo Hamburgo	260.129.173,50	46,44%	278.569.981,32	43,83%	299.700.596,45	44,53%
São Leopoldo	243.975.471,71	49,97%	272.653.622,14	52,68%	260.968.392,67	44,91%
Rio Grande	208.675.183,79	52,71%	239.484.272,35	49,47%	276.870.290,59	51,52%
Total	4.329.838.843,68	468,52 %	4.708.015.136,42	463,58 %	5.087.612.913,66	462,65 %

Fonte: Dados da pesquisa

Caracteriza-se na Tabela 4 que o ano que mais apresentou despesas com pessoal nos 10 maiores municípios em população do estado do Rio Grande do Sul foi o de 2015 com um total de R\$ 5.087.612.913,66. Assim identifica-se que o município de Porto Alegre é o que mais possui despesa com pessoal, entretanto no ano de 2014 essa despesa apresentou um decréscimo de 5,51 % comparado à 2013.

Gravataí foi o município gaúcho que mais apresentou gasto em despesa com pessoal sobre a RCL no ano de 2014, aonde sua porcentagem sobre a RCL apresentou 53,34%. O município de Viamão que é o sétimo município do estado com maior população de 251.978.000 habitantes foi o que apresentou valores inferiores de despesa com pessoal comparado os demais municípios, porém nos três anos em análise esse valor aumentou 16,40 % em 2014 e 14,30 % em 2015. A média de despesa com pessoal nos 10 municípios foi de R\$ 241.495.406,51 em 2013, R\$ 268.863.765,48 em 2014 e R\$ 285.308.986,02 em 2015.

Dessa forma os resultados apresentam que Porto Alegre é o município que mais possui despesa com pessoal. O ano de 2013 possui uma média de 47,10 % de porcentagem sobre a RCL com despesas com pessoal nos 10 maiores municípios do estado, o que significa que 2013 foi o maior, pois em 2014 a média é de 46,57% e em 2015 46,34 %.

O estudo correlato de Gerigk, Clemente e Taffarel (2011) verificou que o espaço de manobra na gestão financeira não foi reduzido pela LRF como era esperado e os aspectos que contribuíram foram às despesas com pessoal e a diferença entre as receitas e as despesas correntes. Já na Tabela 4 identificou-se gestão fiscal nas despesas com pessoal, pois os 10 maiores municípios do Rio Grande do Sul estão de acordo com os limites propostos pela LRF.

A Tabela 5 apresenta a dívida consolidada e a porcentagem sobre a RCL nos anos de 2013, 2014 e 2015 dos municípios do estado de Santa Catarina.

Tabela 5 – Total de Dívida Consolidada e % sobre a RCL - Municípios de Santa Catarina

Municípios de SC	Dívida Consolidada 2013	% da RCL	Dívida Consolidada 2014	% da RCL	Dívida Consolidada 2015	% da RCL
Joinville	668.640.426,13	54,00%	395.783.012,64	26,57%	443.809.315,84	30,20%
Florianópolis	406.666.023,23	38,55%	510.197.868,43	43,04%	589.167.403,88	44,57%
Blumenau	179.672.992,59	21,54%	168.899.199,94	17,22%	231.659.886,59	22,13%
São José	39.086.842,09	10,21%	35.362.086,06	7,92%	32.333.304,94	6,73%
Criciúma	97.256.037,81	24,18%	92.385.991,52	18,60%	101.761.996,93	19,08%
Chapecó	73.151.165,34	17,22%	60.660.175,07	12,61%	58.685.673,37	10,66%
Itajaí	56.213.001,41	7,31%	48.194.143,62	5,22%	49.056.239,49	4,93%
Jaraguá do Sul	40.399.182,28	8,79%	109.416.821,79	20,16%	113.266.434,96	20,81%
Lages	62.576.169,00	18,15%	59.973.335,78	15,65%	65.365.954,07	16,45%
Palhoça	1.630.119,58	0,65%	6.300.964,30	2,00%	5.114.193,99	1,49%
Total	1.625.291.959,46	200,60%	1.487.173.599,15	168,99%	1.690.220.404,06	177,05%

Fonte: Dados da pesquisa

Retrata-se na Tabela 5 que o município de Joinville que é o maior do estado com 562.151.000 habitantes é o que mais apresentou dívida consolidada no ano de 2013, porém em 2014 apresentou um decréscimo de 40,81% e em 2015 voltou aumentar para 12,13 % ao ano anterior.

No ano de 2014 e 2015, Florianópolis foi o município que mais apresentou dívida consolidada, o mesmo é o segundo maior do estado, com 469.690.000 habitantes. A média de dívida consolidada nos 10 municípios em 2013 foi de R\$ 67.863.667,17, em 2014 R\$ 76.523.083,30 e em 2015 R\$ 83.563.975,50.

O município de Palhoça que é o décimo maior em população com 157.833.000 foi o município que apresentou menor dívida consolidada nos três anos em análise, consequentemente sua porcentagem de RCL também foi a menor.

São José que é o quarto maior em população com 232.309.000 habitantes e Chapecó o sexto maior com 205.795.000 habitantes foram os dois únicos municípios que nos três anos apresentaram decréscimo de dívida consolidada.

Assim, os resultados indicam que todos os municípios apresentam dívida consolidada, sendo que em média gerais todos os anos apresenta aumento da mesma. Também se verifica que os dois maiores municípios em população são os que apresentam maiores dívidas consolidadas. Identifica-se que todos os municípios estão de acordo com o limite da LRF em relação à dívida consolidada e a porcentagem da LRF.

Analisando o estudo similar de Linhares, Penna e Borges (2013) que verificaram se houve alteração no endividamento municipal a partir da implementação da LRF, tendo como base de dados os municípios do estado do Piauí, os mesmos constataram que os municípios piauienses reduziram sua dívida em aproximadamente 7% após a execução da LRF concluindo que os mesmos estão obedecendo aos limites da LRF.

Na Tabela 5 também foi identificado que os municípios do estado de Santa Catarina estão cumprindo com os limites estabelecidos da LRF em suas dívidas consolidadas, constatando assim que os gestores estão cumprindo e aplicando os recursos para uma gestão fiscal de qualidade.

Apresentam-se na Tabela 6 os totais de Despesa com Pessoal e a porcentagem sobre a RCL nos anos de 2013, 2014 e 2015 dos municípios do Paraná.

Tabela 6 – Total de Despesa com Pessoal e % sobre a RCL - Municípios do Paraná

Municípios de PR	Despesa com Pessoal / 2013	% da RCL	Despesa com Pessoal / 2014	% da RCL	Despesa com Pessoal / 2015	% da RCL
Curitiba	2.121.893.405,2	39,45%	2.385.313.026,8	40,69%	2.771.511.886,6	44,41%
Londrina	460.383.547,83	45,37%	530.297.067,27	45,35%	592.503.967,03	45,04%
Maringá	329.052.950,90	40,81%	398.640.788,58	42,39%	485.795.227,34	45,95%
Ponta Grossa	246.855.093,95	52,95%	288.436.327,80	51,75%	327.423.940,79	53,85%
Cascavel	218.414.228,64	46,89%	257.096.577,01	49,31%	295.967.040,58	50,28
São José dos Pinhais	305.417.732,14	41,28%	384.926.493,16	46,49%	452.301.669,20	51,14
Foz do Iguaçu	261.295.003,11	47,01%	304.226.413,20	50,98%	321.091.697,43	49,59%
Colombo	137.276.288,62	52,39%	152.207.732,43	53,80%	168.838.851,36	53,24%
Guarapuava	123.330.654,89	51,97%	268.034.375,42	50,02%	149.842.309,57	49,32%
Paranaguá	150.772.433,94	54,55%	163.091.597,74	51,11%	183.804.661,56	51,99%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 6 pode-se perceber o crescimento da despesa com pessoal nos 10 maiores municípios em população do estado do Paraná. O município de Guarapuava que é o nono maior município com 178.126.000 habitantes foi o único que não apresentou aumento em todos os anos com despesa com pessoal, em 2014 ele apresentou um acréscimo de 117,33% mas em 2015 ele diminuiu para 44,10%.

A média de despesas com pessoal em 2013 foi de R\$ 254.075.048,53, em 2014 R\$ 296.331.370,50 e em 2015 R\$ 324.257.819,11.

O município de Curitiba que é o maior município em população com 1.879.355.000 habitantes possui maior gastos com despesa pessoal, sendo que em 2014 aumentou para 12,41 % e em 2015 16,19%.

O município de Paranaguá que é o décimo maior em população com 150.660.000 habitantes foi o que apresentou maior porcentagem sobre a RCL com despesa pessoal no ano de 2013 com 54,55%.

Desta maneira, os resultados demonstram que 2015 foi o ano em que os municípios tiveram mais despesas com pessoal, sendo o município de Curitiba o que mais apresentou despesa. Conforme apresenta a Tabela 6, os valores de porcentagem sobre a RCL também aumentaram, devido ao aumento de despesas com pessoal, porém todos os municípios estão de acordo e cumprindo os limites propostos pela LRF.

Nunes et al.; (2013) identificou a aplicação dos instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos municípios da Região Sul, nos portais de transparência dos municípios. Identificaram que 75% dos municípios do Rio Grande do Sul, 66% dos municípios de Santa Catarina e 92% dos municípios do Paraná atenderam 70% ou mais dos requisitos preestabelecidos da LRF, o que também se observou na Tabela 6, aonde todos os municípios em análise cumpriram o limite da LRF nas despesas com pessoal os quais não poderão exceder a RCL, na qual são 6% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver e 54% para o Executivo.

Constata-se dessa maneira que a maioria dos municípios aumentou os valores dos limites propostos pela LRF no decorrer dos três anos em análise, entretanto todos cumpriram as diretrizes da LRF, o que se verifica que os gestores estão realizando uma boa gestão nas contas, fazendo que os municípios estejam eficientes e de acordo com a gestão fiscal proposta pelo federativo.

É apresentado na Tabela 7 o total de RCL do triênio analisado nos dez maiores municípios em população do estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 7 – Total Receita Corrente Líquida (RCL) - Municípios do Rio Grande do Sul

Municípios do RS	RCL 2013	RCL 2014	% Variação de 2013 para 2014	RCL 2015	% Variação de 2014 para 2015
Porto Alegre	4.066.522.889,2	4.644.736.356,2	14,22%	4.924.553.538,38	6,02%
Caxias do Sul	1.220.711.830,7	1.316.711.157,7	7,86%	1.380.979.291,26	4,88%
Pelotas	540.395.901,76	599.165.165,65	10,88%	658.488.334,24	9,90%
Canoas	838.472.741,14	1.050.874.141,5	25,33%	1.122.971.649,62	6,86%
Santa Maria	359.680.006,38	384.636.556,23	6,94%	403.054.886,34	4,79%
Gravataí	459.072.182,25	496.981.254,73	8,26%	516.249.595,39	3,88%
Viamão	236.300.843,70	257.737.306,38	9,07%	288.734.279,29	12,03%
Novo Hamburgo	560.189.243,59	635.556.315,76	13,45%	673.046.014,69	5,90%
São Leopoldo	488.282.709,39	517.575.782,65	6,00%	581.116.123,08	12,28%
Rio Grande	395.866.680,83	484.103.202,96	22,29%	537.445.591,73	11,02%

Fonte: Dados da pesquisa

Mostram-se na Tabela 7 os totais de RCL dos 10 maiores municípios em população do estado do Rio Grande do Sul, no ano de 2013, 2014 e 2015. A média de população nesses 10 municípios é de 274.183.000 habitantes, sendo o maior município o de Porto Alegre, com 1.476.867.000 habitantes, o que faz com que seja o município com maior valor de RCL nos três anos, em 2014 sua RCL aumentou 14,22% e em 2015 6,02%.

Entretanto o município que mais teve variação de RCL foi o de Canoas com acréscimo de 25,33% em 2014, sendo que o mesmo é o quarto maior município do estado com 341.342 habitantes. O município de Gravataí que é o sexto maior em população com 272.257, foi o município que menos apresentou crescimento na RCL, que foi no ano de 2015, sua RCL aumentou 3,88% comparado à 2014.

Os resultados apontam que a quantidade de habitantes não interfere diretamente para o aumento da RCL nos três anos em análise, pois o município com maior variação de RCL não é o maior em população.

Também é observado que no ano de 2015 a variação de crescimento da RCL nos municípios foi menor comparado à 2014, um decréscimo de 35,40%, o que também não tem relação direta com o número de população dos municípios. Justifica-se a escolha do estado do Rio Grande do Sul para a análise da RCL e sua variação devido ser o estado com maior número de habitantes da região Sul nos três anos em análise.

Estudo similar realizado por Santos e Alves (2011) que avaliaram o impacto que a LRF teve sobre o desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios do estado do Rio Grande do Sul e constataram que os resultados na maioria dos indicadores apresentaram uma melhora em seus valores após a LRF, confirmando a mudança teórica esperada, ou seja, aumentou a eficiência do planejamento e execução das receitas municipais, o que foi verificado também na Tabela 7, pois os municípios estão com bons valores de RCL e apresentaram um planejamento eficiente ao aumentar os valores das mesmas no decorrer de cada ano.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Diante do problema exposto, o estudo objetivou analisar os resultados da gestão fiscal nos 10 maiores municípios em população de cada estado da região Sul do Brasil, nos anos de 2013, 2014 e 2015 a partir de uma pesquisa descritiva no site do Tesouro Nacional com realização de tabelas.

Os resultados apontaram que os municípios do Paraná foram os que mais acumularam RCL, Despesas com Pessoal e Concessão de Garantias no decorrer dos três anos em análise. Já os municípios do Rio Grande do Sul apresentaram maiores Dívida Consolidada e Operações de Crédito. Os municípios de Santa Catarina foram os que mostraram menores valores nos itens analisados.

Percebe-se que nos 10 maiores municípios do Rio Grande do Sul foi cumprido o limite de 60% sobre a RCL com gastos de despesas com pessoal, sendo que apresentaram uma média de 47,10% em 2013, 46,57% em 2014 e 46,34% em 2015, ou seja, no decorrer dos três anos o efeito da LRF nesses municípios foi positivo, pois contribuiu com a diminuição de despesas com pessoal no estado, o que apresenta uma gestão fiscal eficiente no Rio Grande do Sul. Entretanto os 10 maiores municípios do estado do Paraná tiveram uma média sobre a RCL nas despesas com pessoal de 46,95 % em 2013, 49,67 % em 2014 e 50,79% em 2015, ou seja, no estado do Paraná ocorreu acréscimo da porcentagem da RCL nas despesas com pessoal, porém os municípios também cumpriram com o limite proposto pela LRF, o que apresenta que os gestores também estão realizando uma gestão fiscal eficaz.

Já os municípios de Santa Catarina apresentaram em média um acréscimo de 10,98% na Dívida Consolidada no decorrer dos três anos em análise. A LRF propõe que a mesma seja amortizada em um período superior a doze meses, dessa maneira não é bom para o estado ir aumento esse item, pois quanto mais cresce sua dívida consolidada, mais valores o município terá que desembolsar nos próximos anos para quitar essas dívidas.

Dessa maneira percebeu-se com a pesquisa realizada que os 10 maiores municípios em população da Região Sul do Brasil estão atentos com a LRF para a realização da gestão fiscal, sendo que os mesmos estão cumprindo os limites estabelecidos pela mesma.

Os gestores estão tendo um papel importante para que a gestão fiscal e o cumprimento da LRF sejam realizados de forma transparente, eficiente e importante para a fidedignidade e responsabilidade fiscal dos municípios, permitindo o conhecimento dos resultados por parte dos habitantes.

Diante disto sugere-se a realização de novas pesquisas sobre o tema, para que o assunto seja aprofundado e analisado criteriosamente. Propõe-se também que a amostra seja ampliada para verificar a gestão fiscal em todos os municípios do estado da região sul do Brasil verificando a viabilidade e a veracidade da LRF em toda a região.

REFERÊNCIAS

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. D. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010.

Revista de Administração Pública, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em:

<www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. 1988. Acesso em: 14 out. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Disponível em:

<www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 09 nov. 2015.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em:

<www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 12 nov. 2015.

CRISÓSTOMO, V. L.; CAVALCANTE, N. S. C. E.; FREITAS, A. R. M. C.; A LRF no trabalho de controle de contas públicas: Um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. **Revista Ambiente Contábil**. V. 7, n.1, p. 233-53, 2015.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

FREITAS, V. A. D.; DAMASCENA, L. G. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Limitação da Despesa com Pessoal no Município de Catolé do Rocha – PB. **Revista Discente da UNIABEU**, v. 2, n. 3, p. 90 – 105, 2014.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A. Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 3, art. 8, p. 513-537, 2011.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A.; TAFFAREL, M. O impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira municipal: um estudo com os municípios do Paraná. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, v. 10, n. 1, p. 64-83, 2011.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A.; RIBEIRO, F.; O padrão do endividamento público nos municípios brasileiros de porte médio após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Ambiente Contábil**. v. 6, n.1, p.122-140, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002

LEITE FILHO, G. A.; COLARES, A. F. V.; ANDRADE, I. C. F. Transparência da Gestão Fiscal Pública: um Estudo a Partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado de Minas Gerais. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 26, n. 2, p. 114-136, 2015.

LINHARES, F.; PENNA, C.; BORGES, G. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 6, p. 1359-1374, 2013.

MENEZES, L. P.; SANTOS, E. D. S.; CARVALHO, M. B. D.; A Gestão Fiscal com foco na ética e transparência das Contas Públicas. **Ciências Humanas e Sociais Unit**, v. 2, n. 3, .167-181, 2015.

NUNES, G. S. F.; SANTOS, V.; FARIAS, S.; SOARES, S. V.; Análise dos instrumentos de transparência contidos na lei de responsabilidade fiscal nos municípios da Região Sul. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 2, p. 128-150, 2013.

PINHEIRO, P. H. A.; Lei de Responsabilidade Fiscal: um novo modelo na gestão fiscal dos recursos públicos, plano prático-ideológico. **Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte**, v.12, n. 1, p. 99-103, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

SANTOS, S. R. T. D.; ALVES, T. W. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 1, p. 181-208, 2011.

SILVA, D. R.; BONACIM, C. A. G. A influência da lei de responsabilidade fiscal na gestão das contas públicas segundo a percepção de um contador. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 2, p. 148-168, 2010.

SILVA, V. C.; AMORIM, I. T. Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, Orçamento Participativo e Programa de Metas: instrumentos complementares ou conflitantes? **Revista Eletrônica Gestão e Serviços**, v. 3, n. 1, p. 431-452, 2012.

SOTHE, A.; SOTHE, V.; GUBIANI, C. A. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise do desempenho das contas públicas municipais do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista do Serviço Público**, v. 63, n. 2, p. 177-197, 2012.

SOUSA, P. F. B.; LIMA, A. O.; NASCIMENTO, C. P. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; GOMES, A. O. Desenvolvimento municipal e cumprimento da lei de responsabilidade fiscal: uma análise dos municípios brasileiros utilizando dados em painel. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 1, n. 1, p. 58-70, 2013.

SOUZA, P.; PLATT NETO, O. A. A composição e a evolução das despesas com pessoal no estado de Santa Catarina de 2000 a 2011. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 11, n. 33, p. 66-81, 2012.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/relatorio-de-gestao-fiscal>>. Acesso em: 07 abr. 2016.

SUZART, J. A. S. As Instituições Superiores de Auditoria: um estudo do nível de transparência fiscal dos países. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 3, p. 107-118, 2012.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.

CONFORMIDADE DOS PRINCIPAIS ITENS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO OESTE DE SANTA CATARINA

Karina Ziliotto

Graduada em Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

karinaziliotto@unochapeco.edu.br

Celso Galante

Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

Mestre em Contabilidade (FURB)

galante@unochapeco.edu.br

RESUMO

Instituída em 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabeleceu limites com os gastos públicos, com o propósito de melhorar o planejamento das despesas e proporcionar o equilíbrio das contas públicas. Deste modo, o objetivo desta pesquisa é analisar o cumprimento dos principais limites da LRF nos municípios do Oeste de Santa Catarina. A pesquisa é de cunho descritivo, com características documentais e abordagem qualitativa, sendo analisados alguns instrumentos como total de despesas com pessoal, restos a pagar, operações de crédito e dívida consolidada líquida, referentes aos anos de 2012, 2013 e 2014 dos 119 municípios do Oeste de Santa Catarina a fim de identificar o comportamento e as variações dos limites entre os anos. Os resultados obtidos com a pesquisa demonstram que mesmo após 12 anos da sua implantação, algumas entidades públicas ainda enfrentam dificuldades em adequar-se às regras estabelecidas pela LRF. Dos 119 municípios analisados 31 entidades públicas não apresentaram conformidade com a LRF nos anos de 2012, 2013 e 2014, algumas delas chegando a percentuais muito a cima do permitido, o que prejudica muito a gestão e distribuição dos recursos públicos a sociedade envolvida. No entanto, de modo geral, a maioria das entidades públicas manteve em equilíbrio suas contas demonstrando a eficiência e eficácia da LRF, bem como sua importância para os municípios do Oeste de Santa Catarina.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade; Equilíbrio; Limites.

1 INTRODUÇÃO

Devido a diversos problemas enfrentados na gestão dos recursos governamentais, no dia 04 de maio de 2000 foi instituída a Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), com o intuito de melhorar o planejamento das contas públicas, visando proporcionar maior transparência nas informações e reduzir o déficit orçamentário, utilizando de maneira responsável os recursos governamentais disponíveis (POMPEO; PLATT NETO, 2014).

A LRF é uma das mais recentes iniciativas legais a regular, de modo amplo, as contas públicas, com a intenção de promover seu equilíbrio. Para isso, apresenta limites específicos nos gastos do governo como despesas com pessoal, inscrição de restos a pagar, realização de operações de crédito, entre outros. Dispondo desta forma, de obrigações para os três níveis de governo, sendo eles a União, os Estados e os municípios, pois cada ente tem suas qualificações e limitações estabelecidas para gerir suas contas (POMPEO; PLATT NETO, 2014).

O surgimento da LRF ocorreu em virtude da necessidade de se estabelecer princípios para redução da dívida pública, ocasionando superávits financeiros anuais, deste modo, a LRF decorreu do descontrole e desequilíbrio das contas públicas. Portanto, para se obter uma gestão fiscal responsável, adequando as contas e mantendo-as em equilíbrio é necessário fundamentar

o planejamento, sua transparência, seu controle e a responsabilidade ao gerenciá-las (CRUZ; MACEDO; SAUERBRONN, 2013).

Cardoso et al. (2013) descrevem a LRF como metas fiscais para que a entidade consiga obter melhor planejamento de possíveis entradas e saídas de recursos, maior segurança nas transações e também preparação para possíveis imprevistos. Já Araújo, Santos Filho e Gomes (2015) ressaltam que com a inserção da LRF, os municípios necessitaram adequar suas contas públicas de acordo com os limites disponibilizados pela lei e que caso essa adequação não seja possível, a entidade governamental pode ficar impedida de realizar algumas transações.

Dessa maneira, ter responsabilidade fiscal significa cumprir as normas e limites apresentados pela LRF ao administrar as finanças públicas da entidade governamental. Por conseguinte, verifica-se também a necessidade da prestação de contas das devidas aplicações dos recursos oriundos do recolhimento de impostos e contribuições, para que a população tenha ciência da utilização dos recursos em prol da comunidade envolvida e das obrigações legislativas atribuídas à entidade pública e seu cumprimento (COLAUTO et al., 2013).

Diante do contexto tem-se o seguinte problema de pesquisa: Qual a conformidade no cumprimento dos principais limites da LRF nos municípios do Oeste de Santa Catarina? Em vista disso, o estudo tem como objetivo analisar o cumprimento dos principais limites da LRF nos municípios do Oeste de Santa Catarina.

A importância da pesquisa dá-se em função da LRF ser uma legislação expressiva no controle que visa o equilíbrio das contas públicas. Além disso, a lei possui o intuito de auxiliar os gestores públicos nos controles de seus recursos e finanças, fixando regras e limites aos gastos públicos, deste modo, a legislação que abrange todas as esferas é de interesse de gestores e da sociedade em geral.

A relevância social da pesquisa dá-se no intuito de verificar se os principais itens estão sendo cumpridos e os recursos utilizados de forma eficiente e eficaz. As entidades públicas por meio das receitas governamentais apropriam-se do montante que a sociedade contribui para, em contrapartida, gerar despesas com bens e serviços em benefício da sociedade. Com isso, torna-se fundamental saber se essas operações são realizadas de maneira coerente, sem causar prejuízos para a sociedade.

O estudo está estruturado por essa seção, de caráter introdutório, a seção 2 que apresenta o referencial teórico, onde aborda informações por segmentos e estudos correlatos contemplando os seguintes tópicos: receitas e despesas públicas, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os limites da LRF e estudos correlatos. Na seção 3 apresenta-se o método e os procedimentos utilizados na pesquisa. A seção 4 é composta pela análise e interpretação dos dados, e por fim, a seção 5 onde são relatadas as conclusões e pesquisas futuras.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção, são abordados os principais aspectos da LRF, caracterizada pelo seu efeito no equilíbrio das contas públicas e redução do déficit público, levando em consideração os limites e o comportamento das contas governamentais com a aplicação da LRF nas três esferas do governo. Bem como, algumas definições de receita e despesas e os quatro principais limites da LRF que são utilizados na pesquisa, sendo eles: gastos com despesas com pessoal, inscrição de restos a pagar, dívida consolidada líquida e operação de crédito.

2.1 Receita e despesas públicas

As receitas e despesas públicas tratam da obtenção e aplicação dos recursos movimentados pelos órgãos governamentais que devem ser gerenciados de maneira responsável e planejada, com observação aos limites estabelecidos pela LRF para melhor estabilidade das contas da entidade pública, com auxílio aos gestores em seu gerenciamento,

fazendo com que a entidade tenha sempre equilíbrio e controle de suas contas (POMPEO; PLATT NETO, 2014).

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, 2015) as receitas representam o fluxo dos recursos recebidos, como uma ferramenta importante para qualquer entidade, seja ela pública ou privada, que deve ser planejada e administrada adequadamente, bem como suas despesas, que por sua vez são o conjunto de dispêndios necessários para a manutenção e funcionamento da entidade pública.

Para Reis, Costa e Silveira (2013), a receita pública é todo recebimento de recurso, ou seja, ingresso nos cofres públicos. Já a despesa pública é toda saída de recurso público, ou seja, todos os desembolsos efetuados para pagamento de títulos de qualquer gênero que esteja fixado em orçamento público, ficando sobre responsabilidade da gestão a aplicação dos mesmos.

Pompeo e Platt Neto (2014) apontam que pertencem à DTP, todos os proventos ou adicionais com origens na folha de pagamento dos contribuintes da entidade pública que, após ter entrado em vigor a LRF, passam a ser planejados com maior cautela conforme sugerido pela mesma, bem como as demais despesas estabelecidas na lei, com o intuito de melhorar a situação econômica financeira da entidade pública.

2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Os recursos utilizados para realizar investimentos no setor público são oriundos de impostos e contribuições arrecadados e distribuídos pelo governo. Desse modo, é fundamental que sejam utilizados de forma eficiente para suprir todas as necessidades do órgão público, no entanto podem ser insuficientes se não planejados da maneira correta. Com isso, as possibilidades da entidade passar por períodos de endividamento são grandes (LAZARIN; MELLO; BEZERRA, 2014).

Ante a necessidade de alcançar um melhor equilíbrio na gestão das contas públicas, no dia 04 de maio de 2000 foi criada a Lei Complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Em vista disso, a referida lei buscou inferir maior responsabilidade na gestão fiscal, com planejamento e transparência na administração das contas governamentais, abrangendo os três níveis do governo, sendo eles, União, Estados e Municípios, bem como aos três poderes, executivo, legislativo e judiciário juntamente com o Tribunal de Contas estaduais e municipais (ARAÚJO; SANTOS FILHO; GOMES, 2015).

Contudo, a LRF estabeleceu algumas limitações nos gastos governamentais, tornando necessário maior planejamento na gestão das despesas públicas no momento de executá-las, analisando os recursos disponíveis e a real situação da entidade pública antes da tomada de qualquer decisão. Desse modo, as regras estabelecidas pela LRF tendem a controlar o endividamento, limitando às ações estaduais (BORGES et al., 2013).

Cruz, Macedo e Sauerbronn (2013) e Barbosa et al. (2014) argumentam que a legislação objetivou definir normas de finanças públicas, com o propósito de reduzir o endividamento e, consequentemente, o déficit público, distribuindo melhor as receitas adquiridas, prevenindo riscos e corrigindo desvios. Nesse sentido, a LRF procura também conscientizar o gestor público da necessidade de existir responsabilidade na gestão de seus recursos.

Para Colauto et al. (2013) a responsabilidade fiscal, significa obedecer aos limites e normas para administrar as finanças públicas e evidenciam a necessidade da prestação de contas da utilização de valores oriundos dos impostos e contribuições pagos pela sociedade, sendo de responsabilidade do administrador público a má gestão em casos de descumprimento das regras definidas pela LRF.

Borges et al. (2013) complementam afirmando que a LRF foi criada como um programa de estabilidade fiscal, propondo normas de finanças públicas, que se fundamenta em alguns princípios como planejamento, transparência, controle e responsabilidade. Para isso, a LRF

estabelece alguns limites para aplicação das receitas adquiridas na geração de despesas com pessoal, seguridade, dívidas em operações de crédito e inscrição de restos a pagar.

2.3 Limites da LRF

Uma das medidas encontradas e estabelecidas pela LRF para obter a estabilidade nas contas públicas e conseqüentemente o alcance dos objetivos da lei, foi designar limites aos gastos públicos em algumas contas de despesas consideradas significantes nas entidades governamentais (COLAUTO et al., 2013).

Em seus artigos 19 e 20, a LRF (2000) estabelece limites aos gastos com despesas em pessoal, ou seja, despesas relacionadas à folha de pagamento dos contribuintes das entidades públicas. Deste modo, aos municípios, o limite máximo dos gastos com pessoal é de 60% (sessenta por cento) da RCL, sendo 6% (seis por cento) para o Poder Legislativo, abrangendo também o Tribunal de Contas do município, se houver, e 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Poder Executivo.

A cada quadrimestre segundo o art. 20 da LRF (2000) é verificado se a entidade governamental atendeu aos limites definidos pela lei. Caso as DTP ultrapassem o percentual de 95% do limite, a entidade pública ficará vedada de realizar algumas operações, podendo ser elas: concessão de vantagens, reajustes, criação de cargo, emprego ou função, alteração em planos de carreira (que impliquem em aumento nas despesas com pessoal), contratação de horas extras, realização de novas contratações, salvo em casos de aposentadoria ou falecimento, entre outros.

O limite estabelecido sobre a despesa com pessoal, ocorreu em razão das entidades governamentais apresentarem gastos elevados com pessoal, que se não forem controlados e utilizados moderadamente podem causar desequilíbrio das contas públicas. Desta forma, a LRF estabelece limites para que a entidade pública consiga adaptar-se às conformidades da lei (CARDOSO et al., 2013).

Para Pompeo e Platt Neto (2014) com a limitação de restos a pagar estabelecida pela LRF, é possível adquirir maior responsabilidade no momento de contrair despesas, sem necessariamente proibir a criação de dívidas, mas exigindo maior planejamento no momento da tomada de decisão que necessite de recurso financeiro para liquidá-la.

Outro limite apresentado pela LRF foi o de Dívida Consolidada Líquida (DCL) que conforme a Resolução do Senado Federal nº 43/2001 de 21 de dezembro de 2001, entende-se como “dívidas consolidadas, deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros”. Conforme o art. 98 da lei nº 4.320/64 a dívida consolidada também é definida como as obrigações contraídas com período superior a doze meses, com o propósito de auxiliar o desequilíbrio público ou para financiamentos de obras e serviços públicos.

O art. 29 da LRF (2000) define a DCL como o “montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a doze meses”.

De acordo com o art. 3º da Resolução nº 40/2001, após 2015 a DCL dos estados não poderá exceder 2 (duas) vezes a RCL anual e 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a RCL anual, em municípios. O art. 31 da LRF (2000) estabelece, em casos onde a DCL ultrapassar os limites propostos ao final de cada quadrimestre, a redução nos três próximos quadrimestres de 25% (vinte e cinco por cento) do que excedeu no primeiro.

O art. 4º da Resolução nº 40/2001, estabelece também que até 2015 deverá ser reduzido o limite em 1/15 (um quinze avos) a cada exercício financeiro. Porém, se os limites constantes na DCL forem ultrapassados, o art. 31 da LRF (2000) estabelece que o ente público esteja

impedido de realizar operações de crédito internas ou externas e, enquanto permanecer o excesso, o ente ficará impedido de receber transferências voluntárias da União ou Estado.

Já as operações de crédito são constituídas, conforme o art. 29 da LRF (2000) por toda espécie de operação de empréstimo, abertura de crédito ao adquirir bens por meio de financiamento, entre outros e desta forma, define-se como toda captação de recurso financeiro. Por sua vez, o art. 7 da Resolução nº 43/2001 estabelece que toda operação de crédito em seu valor integral, realizado no exercício financeiro, não deverá ultrapassar 16% (dezesesseis por cento) da RCL recolhida pela entidade governamental.

Entende-se por operação de crédito, toda antecipação de recurso à entidade pública, seja ela interna ou externa, que pode ser identificada como aquisição financiada de bens por meio de contrato, não existindo ingresso de dinheiro em espécie a entidade e sim a aquisição de algum bem para efetivo pagamento posterior. Do mesmo modo, também pode ser identificada pela obtenção de recursos por intermédio de bancos para posteriormente realizar sua aplicação e pagamento (MCASP, 2015).

O art. 7 da Resolução nº 43/2001 também estabelece que “o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da DCL, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da RCL”. O art. 40 da LRF (2000) menciona que o ente que descumprir o limite apresentado pela lei, terá suspenso o acesso a novas operações de créditos até a total liquidação da dívida.

2.4 Estudos correlatos

Os estudos correlatos referem-se às principais pesquisas dos autores Souza e Platt Neto (2012), Borges et al. (2013), Cardoso et al. (2013), Pompeo e Platt Neto (2014) e Araújo, Santos Filho e Gomes (2015) relacionadas à Lei de Responsabilidade Fiscal, seus limites e desempenho. Nos estudos correlatos, apresenta-se o objetivo da pesquisa, a metodologia utilizada e os principais resultados obtidos com o estudo.

Souza e Platt Neto (2012), em seu estudo, buscaram apresentar a composição e a evolução das DTP nos poderes e órgãos do Estado de Santa Catarina, no período de 2000 a 2011, por meio de pesquisa descritiva com análise documental e de caráter qualitativo. Com isso, constatou-se que o estado de Santa Catarina, ultrapassou todos os limites com despesas com pessoal apenas no ano de 2000. Todavia, nos anos de 2001 e 2005 o limite de alerta foi extrapolado e nos anos de 2002 a 2004, o limite providencial foi excedido. Em apenas três anos do período em estudo, o aumento da despesa com pessoal foi maior do que a realização dos juros e encargos da dívida pública. A RCL representou cerca de 9% do PIB do Estado no período, enquanto a despesa com pessoal demonstra o máximo de 5,24% em 2002.

Em outro estudo desenvolvido por Borges et al. (2013), objetivou-se investigar os efeitos da LRF na gestão da dívida pública dos Estados brasileiros e o Distrito Federal no período de 2000 a 2010, por meio de estudos exploratórios, com pesquisa bibliográfica, documental e de natureza quantitativa. Dessa forma, foi possível perceber um aumento de 48% dos municípios com baixo endividamento entre 2000 e 2010. Os resultados demonstraram também, cerca de 90% da variação do índice de endividamento DCL/RCL proposto na pesquisa. Portanto, confirma-se estatisticamente a hipótese de que com o passar dos anos, após a vigência da LRF, houve redução do nível de endividamento percebendo-se a contribuição positiva da LRF para melhor controle das finanças públicas e redução das dívidas públicas dos estados brasileiros.

Cardoso et al. (2013) em seus estudos, objetivaram verificar se o município de São Miguel do Anta, estado de Minas Gerais, cumpre as exigências abordadas pela LRF e analisaram o comportamento dos indicadores sociais do município estudado, utilizando-se de análise documental, bibliográfica, estudo de caso e pesquisa de campo por meio de entrevista

semiestruturada, com pesquisa pelo método descritivo e de caráter quantitativo. Desse modo, os autores verificaram que, com o cumprimento dos limites estabelecidos pela lei em relação à pessoal e endividamento, houve uma melhora significativa referente aos indicadores fiscais do município estudado, apresentando também evolução nos indicadores sociais ligados à saúde e educação. Resultados positivos estes que podem ser originados pelo aumento dos investimentos nessas áreas, no entanto ainda há muito a ser melhorado.

Pompeo e Platt Neto (2014) objetivaram, em suas observações, conhecer e apresentar considerações sobre a evolução do desempenho do Município de Cruz Alta - RS a partir de indicadores fiscais. Para isso, utilizaram como método a pesquisa documental, aplicada, exploratória e de caráter qualitativo e quantitativo. Os resultados da análise indicam que em todos os anos analisados, o Poder Executivo cumpriu o limite máximo e providencial para a DTP. Por sua vez, o Poder Legislativo excedeu o limite máximo de DTP no primeiro ano e excedeu o limite providencial no ano seguinte (2001), porém nos anos posteriores, a situação foi regularizada e os percentuais da DTP/RCL ficaram abaixo de 5,70% na Câmara Municipal. O Município recorreu a operações de crédito em seis dos nove anos analisados, sem exceder os limites propostos, no entanto, em todos os anos, exceto 2001 e 2008, houve insuficiência financeira de inscrição em restos a pagar. Sendo assim, percebe-se que houve total cumprimento do limite da DCL em todos os anos e que, de modo geral, houve melhoria no controle da gestão pública do Município estudado, demonstrando uma adequação na utilização dos recursos, o que contribui para o equilíbrio das contas públicas.

Araújo, Santos Filho e Gomes (2015) analisaram em sua pesquisa os impactos da LRF sobre os municípios alagoanos, a fim de verificar se os mesmos cumpriram as metas básicas de legislação, bem como, o comportamento dos níveis de dependência de suas finanças públicas em relação às transferências governamentais. A metodologia utilizada foi a pesquisa documental, exploratória de caráter quantitativo. Em seus resultados destacaram que o limite universal de 60% da RCL imposto pela LRF não atinge de forma homogênea todos os municípios alagoanos. A análise por grupo populacional indica que os municípios menos populosos e mais dependentes de transferências intergovernamentais são os que apresentam maior relação DTP/RCL, estando eles também mais sujeitos aos efeitos negativos da política anticíclica adotada. No entanto, ao que tudo indica, os limites estabelecidos pela LRF foram cumpridos, mas em longo prazo houve alguns desequilíbrios nas contas públicas gerando um crescimento em relação DTP/RCL, prejudicando a capacidade dos municípios de realizar obras e investimentos, causando de certo modo um desequilíbrio financeiro indesejado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa buscou analisar o comportamento dos principais itens da LRF nos 119 municípios da região Oeste do Estado de Santa Catarina, que se subdividem em oito associações conforme o Quadro 1.

Quadro 1 - Associações do Oeste de Santa Catarina

Associação	Sigla
Associação dos Municípios do Extremo Oeste de Santa Catarina	AMEOSC
Associação dos Municípios do Entre Rios	AMERIOS
Associação dos Municípios do Noroeste Catarinense	AMNOROESTE
Associação dos Municípios do Alto Irani	AMAI
Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina	AMOSC
Associação dos Municípios do Alto Uruguai Catarinense	AMAUC
Associação dos Municípios do Meio Oeste Catarinense	AMMOC
Associação dos Municípios do Alto Vale do Rio do Peixe	AMARP

Fonte: Elaborado pela autora.

Trata-se de um estudo descritivo, com características de pesquisa documental e abordagem qualitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva devido às suas características de identificação e análise do comportamento dos principais itens da LRF nos 119 municípios do Oeste Catarinense, pois, conforme Raupp e Beuren (2012), a pesquisa descritiva tem como objetivo identificar, relatar, comparar e descrever características e comportamentos de determinada entidade ou população, por meio de sua coleta de dados e interpretação, sendo comum em ramos da contabilidade a utilização de técnicas estatísticas para auxiliar a pesquisa.

Por conseguinte, para Gil (2010, p. 27) a pesquisa descritiva “pode ser elaborada com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”. Dmitruk (2009) complementa mencionando que a pesquisa descritiva é um estudo que se utiliza de diversas técnicas, exigindo a observação, registro, análise e correlação de fatos e fenômenos de determinada população ou amostra sem a modificação por parte do pesquisador.

Quanto aos procedimentos, o estudo utiliza-se da análise documental, disponível no site da Federação Catarinense de Municípios (FECAM), seguidas da análise comparativa de alguns limites dos gastos públicos estabelecidos pela LRF. Segundo Raupp e Beuren (2012), a pesquisa documental busca extrair informações dispersas, para que seja possível analisá-las e interpretá-las conseguindo com isso, dar mais sentido aos fatos passados tornando-os úteis ao presente. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é de caráter quantitativo, pois consiste na coleta e análise dos resultados dos principais limites dos gastos públicos estabelecidos pela LRF, utilizando-se de dados disponíveis em sites como o Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC). Assim sendo, a pesquisa quantitativa para Raupp e Beuren (2012, p. 93) é caracterizada pela utilização de “instrumentos estatísticos desde a coleta, até a análise e tratamento dos dados”.

A pesquisa foi realizada nos 119 municípios pertencentes à região Oeste de Santa Catarina, que se subdividem em oito Associações mencionados no Quadro 2.

Quadro 2 - Municípios da amostra.

Associações	Municípios				
AMEOSC	Anchieta	Descanso	Iporã do Oeste	Paraíso	São José do Cedro
	Bandeirante	Dionísio Cerqueira	Itapiranga	Princesa	São Miguel do Oeste
	Barra Bonita	Guaraciaba	Mondai	Santa Helena	Tunápolis
	Belmonte	Guarujá do Sul	Palma Sola	São João do Oeste	
AMERIOS	Bom Jesus do Oeste	Cunhataí	Modelo	Saltinho	Tigrinhos
	Caibi	Flor do Sertão	Palmitos	Sta Terezinha do Progresso	
	Campo Erê	Iraceminha	Riqueza	São Miguel da Boa Vista	
	Cunha Porã	Maravilha	Romelândia	Saudades	
AMNOROESTE	Coronel Martins	Jupia	São Bernardino		
	Galvão	Novo Horizonte	São Lourenço do Oeste		
AMAI	Abelardo Luz	Faxinal do Guedes	Marema	Ponte Serrada	Xanxerê
	Bom Jesus	Ipuacu	Ouro Verde	São Domingos	Xaxim
	Entre Rios	Lajeado Grande	Passos Maia	Vargeão	
AMOSC	Águas de Chapecó	Cordilheira Alta	Jardinópolis	Quilombo	União do Oeste
	Águas Frias	Coronel Freitas	Nova Erechim	Santiago do Sul	
	Arvoredo	Formosa do Sul	Nova Itaberaba	São Carlos	
	Caxambu do Sul	Guatambu	Pinhalzinho	Serra Alta	
	Chapecó	Irati	Planalto Alegre	Sul Brasil	
AMAUC	Alto Bela Vista	Ipira	Itá	Paial	Presidente Castello Branco
	Arabutã	Ipumirim	Jaborá	Perituba	Seara
	Concórdia	Irani	Lindóia do Sul	Piratuba	Xavantina
AMMOC	Água Doce	Erval Velho	Joaçaba	Ouro	Vargem Bonita
	Capinzal	Herval d'Oeste	Lacerdópolis	Tangará	
	Catanduvas	Ibicaré	Luzerna	Treze Tilias	
AMARP	Arroio Trinta	Fraiburgo	Lebon Régis	Pinheiro Preto	Timbó Grande
	Caçador	Ibiam	Macieira	Rio das Antas	Videira
	Calmon	Iomerê	Matos Costa	Salto Veloso	

Fonte: Elaborado pela autora.

No Quadro 2 é possível verificar os municípios da amostra, em que a pesquisa foi realizada com o auxílio de informações coletadas no site do TCE/SC, os quais foram organizados por meio de *checklist*. A população da pesquisa é constituída por todas as Associações e municípios do estado de Santa Catarina, sendo que a amostra consiste nas oito Associações do Oeste de Santa Catarina, representando 40% de sua população.

A análise do comportamento dos principais limites estabelecidos pela LRF foi desenvolvida com o auxílio de tabelas. A coleta dos dados realizou-se com base em informações disponíveis dos anos de 2012, 2013 e 2014, dos quais se prevê o período de agosto a setembro de 2016 para efetuar a coleta.

Contudo, para analisar os dados coletados no site do TCE/SC, foi realizado um comparativo da variação dos gastos encontrados em relação à variação da inflação, utilizando o Índice de Preços do Consumidor Amplo (IPCA) de acordo com o IBGE (2016), que para o Governo Federal é considerado o Índice Oficial da Inflação. Do mesmo modo, efetuou-se um comparativo das DTP e DCL em relação à RCL de cada município em cada ano. Já aos restos a pagar e operação de crédito o comparativo foi feito em relação à disponibilidade do ano correspondente à pesquisa.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção demonstram-se os dados obtidos com a pesquisa disponíveis no site do TCE/SC seguidos de uma análise da situação dos 119 municípios do Oeste de Santa Catarina pertencente à amostra em relação às normas estabelecidas pela LRF.

Na Tabela 1 é possível identificar a Receita Corrente Líquida (RCL) média e a disponibilidade de caixa anual média das associações do Oeste de Santa Catarina nos anos de 2012 a 2014.

Tabela 1 - Receita corrente líquida média e disponibilidade anual média

Associações	2012		2013		2014	
	RCL	Disponibilidade	RCL	Disponibilidade	RCL	Disponibilidade
AMEOSC	17.293.886,85	2.322.375,05	19.304.115,78	3.059.813,68	22.171.514,58	3.828.805,39
AMNOROESTE	15.196.119,56	2.168.161,24	16.540.632,90	2.849.905,82	18.354.144,78	4.076.427,97
AMAI	22.192.328,93	1.785.855,99	24.419.589,17	2.769.198,52	27.015.265,52	3.477.124,40
AMERIOS	13.775.992,45	1.025.064,12	15.186.949,62	1.746.090,27	17.010.076,97	2.903.869,60
AMOSC	31.446.823,68	7.864.685,90	33.512.239,36	9.316.899,91	37.642.085,87	10.155.016,59
AMAUC	24.282.523,79	6.261.969,39	26.658.597,04	7.287.562,40	30.329.564,62	9.370.784,74
AMARP	30.676.942,35	16.263.244,83	31.652.032,96	18.648.979,29	35.899.835,26	22.216.549,42
AMMOC	24.867.660,15	8.975.956,83	26.243.860,14	9.632.207,17	29.741.914,73	12.627.688,32

Fonte: Dados da pesquisa.

A RCL e a disponibilidade anual de caixa identificadas na Tabela 1 são importantes instrumentos de análise dos limites dos gastos públicos impostos pela LRF. Com as informações encontradas foi calculada uma média anual da RCL e disponibilidade de cada associação. Para o cálculo desta média utilizou-se a soma do montante de RCL e disponibilidades de todos os municípios das associações da qual participam e em seguida foi efetuada a divisão pela quantidade de municípios que fazem parte de cada associação.

Percebe-se que a RCL cresceu anualmente em todas as associações entre os anos de 2012 a 2014, bem como, suas disponibilidades de caixa. Ambos são fatores importantes para as entidades públicas, pois quanto mais recursos e disponibilidades a entidade possuir mais benefícios poderão ser repassados a sociedade.

O estudo realizado por Pompeo e Platt Neto (2014) mostra a evolução da RCL do município de Cruz Alta – RS entre os anos de 2000 a 2008, identificando crescimento em todos os exercícios, exceto de 2001 para 2002, com uma variação acumulada de 143% ao término do último ano, semelhante aos municípios analisados na presente pesquisa, que também apresentam crescimento constante em suas RCL e disponibilidades.

A Tabela 2 demonstra o total da Despesa Total com Pessoal (DTP) médio nos anos de 2012, 2013 e 2014, que corresponde à soma da DTP do poder executivo e legislativo.

Tabela 2 – Despesa Total com Pessoal (DTP) média (Legislativo + Executivo)

Associações	2012		2013		2014		Variação anual
	DTP média (R\$)	Relação (DTP /RCL)	DTP média (R\$)	Relação (DTP /RCL)	DTP média (R\$)	Relação (DTP /RCL)	
AMEOSC	8.367.602,83	48,38%	9.591.093,63	49,68%	11.333.316,78	51,12%	5,66%
AMNOROESTE	6.441.562,00	42,39%	7.058.407,79	42,67%	7.880.323,66	42,93%	1,27%
AMAI	11.889.424,32	53,57%	12.809.669,16	52,46%	13.833.960,90	51,21%	-4,41%
AMERIOS	6.589.611,00	47,83%	7.463.857,51	49,15%	8.412.245,76	49,45%	3,39%
AMOSC	13.565.877,14	43,14%	15.363.478,20	45,84%	18.207.996,18	48,37%	12,12%
AMAUC	11.010.447,45	45,34%	12.174.300,33	45,67%	13.611.524,48	44,88%	- 1,01%
AMARP	14.982.976,15	48,84%	16.133.966,88	50,97%	17.861.836,76	49,75%	1,86%
AMMOC	11.534.404,42	46,38%	13.014.353,73	49,59%	14.517.065,13	48,81%	5,24%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 permite identificar se houve ou não o cumprimento dos limites máximos com DTP, que, de acordo com os artigos 19 e 20 da LRF (2000), para o Poder Executivo, o limite máximo permitido é de 54% da RCL do município e, ao Poder Legislativo, esse percentual é de 6%, totalizando um limite máximo de gastos para as despesas com pessoal de 60% da RCL da entidade pública.

De modo geral, nenhuma associação ultrapassou o limite permitido de 60%, no entanto, a maioria das associações vem aumentando anualmente sua DTP, exceto a AMAUC que apresentou redução de 1,01% em seus gastos com pessoal e a AMAI com percentual de redução de 4,41%. Contudo, se comparado com a RCL anual, em algumas Associações a DTP

apresentou aumento entre os anos de 2012 e 2013 e redução entre 2013 e 2014. Este fato pode ter sido gerado em consequência da troca de gestão entre os anos de 2012 e 2013.

Comparando com o estudo realizado por Souza e Platt Neto (2012) que analisou a DTP dos municípios de Santa Catarina entre os anos de 2000 a 2011, por meio da visualização da evolução das receitas e despesas de acordo com o IPCA, a pesquisa mostra que os municípios não conseguiram de imediato adequar-se à LRF, ultrapassando seus limites nos primeiros anos e estabilizando-se nos anos seguintes. Com a presente pesquisa, este fato se confirma, pois foi evidenciado que os municípios do Oeste de Santa Catarina mantiveram equilíbrio com os gastos em pessoal entre os anos de 2012 a 2014.

A Tabela 3 apresenta a média das despesas empenhadas, mas não pagas, pelas 119 entidades públicas do Oeste de Santa Catarina entre os anos de 2012 a 2014, ou seja, as despesas provisionadas em restos a pagar para serem liquidadas nos exercícios seguintes.

Tabela 3 - Restos a pagar médio

Associações	2012		2013		2014	
	Restos a Pagar (R\$)	Restos a pagar/ Disponibilidade	Restos a Pagar (R\$)	Restos a pagar/ Disponibilidade	Restos a Pagar (R\$)	Restos a pagar/ Disponibilidade
AMEOSC	1.334.303,28	57,45%	1.761.434,58	57,57%	3.010.737,22	78,63%
AMNOROESTE	314.547,33	14,51%	275.398,77	9,66%	1.087.559,30	26,68%
AMAI	1.978.374,32	110,78%	1.591.140,16	57,46%	2.412.806,16	69,39%
AMERIOS	496.540,36	48,44%	743.549,41	42,58%	716.142,75	24,66%
AMOSOC	498.365,66	6,34%	1.266.879,92	13,60%	1.655.386,10	16,30%
AMAUC	1.085.211,02	17,33%	1.081.520,12	14,84%	2.227.198,48	23,77%
AMARP	1.500.873,95	9,23%	1.916.228,19	10,28%	2.254.345,36	10,15%
AMMOC	2.490.410,23	27,75%	1.642.972,63	17,06%	1.859.544,91	14,73%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 evidencia os valores que correspondem às despesas empenhadas, mas não pagas, no exercício da demonstração, prolongando seu pagamento para os próximos anos. Na sequência, apresenta-se um comparativo entre restos a pagar e o montante de disponibilidade da entidade, verificando, desta forma, se a entidade possui recursos para pagamento ou necessitará de recursos do exercício seguinte para liquidação.

Dessa forma, por se tratar de um ano de troca de mandatos, o fato da AMAI possuir insuficiência financeira no ano de 2012 agride o art. 42 da LRF (2000), que ressalta aos gestores públicos o fato de ficarem vedados, nos últimos dois quadrimestres do mandato, de contrair despesas cujo efetivo pagamento não seja possível até o final do exercício daquele mesmo ano, salvo se houver disponibilidade em caixa. Deste modo, considera-se crime de responsabilidade aos municípios desta Associação que efetivamente estiveram em desacordo com a lei, seja por má gestão ou qualquer outro fator que a tenha ocasionado.

Comparando com o estudo realizado por Pompeo e Platt Neto (2014) o município de Cruz Alta – RS, entre os anos de 2000 à 2008, apresentou insuficiência financeira em todos os anos exceto em 2001 e 2008 para as inscrições em restos a pagar, do qual o art. 42 da LRF (2000) aplica-se nos anos de 2008, devido a eleições e troca de gestores.

A Tabela 4 apresenta os valores referentes à Dívida Consolidada Líquida (DCL) média das oito Associações do Oeste de Santa Catarina, entre os exercícios de 2012 a 2014.

Tabela 4 - Dívida Consolidada Líquida (DCL) média

Associações	2012		2013		2014	
	DCL (R\$)	DCL/ RCL	DCL (R\$)	DCL/ RCL	DCL (R\$)	DCL/ RCL
AMEOSC	988.071,77	5,71%	1.298.379,09	6,73%	818.068,17	3,69%
AMNOROESTE	1.853.613,91	12,20%	2.574.507,05	15,56%	2.988.868,68	16,28%
AMAI	-192.518,33	-0,87%	1.178.058,36	4,82%	1.064.318,24	3,94%
AMERIOS	528.523,76	3,84%	1.002.540,86	6,60%	1.377.726,86	8,10%
AMOSC	7.366.320,24	23,42%	8.050.020,00	24,02%	8.499.630,50	22,58%
AMAUC	5.176.758,37	21,32%	6.206.042,28	23,28%	7.143.586,27	23,55%
AMARP	14.762.370,88	48,12%	16.732.751,10	52,86%	19.962.204,05	55,61%
AMMOC	6.485.546,60	26,08%	7.989.234,54	30,44%	10.768.143,41	36,21%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 4 identifica-se a DCL das Associações do Oeste de Santa Catarina no exercício de 2012 a 2014. A DCL é composta pela disponibilidade da entidade pública deduzida suas despesas empenhadas, mas não pagas no exercício, com saldo de DCL positivo, o que significa que a entidade pública possui mais disponibilidades em caixa do que despesas a serem pagas futuramente. Em casos de saldos negativos a situação é a inversa.

De modo geral, na Tabela 4, todas as associações do Oeste de Santa Catarina, apresentaram saldo positivo de DCL, significando que as entidades públicas possuíam mais disponibilidade que dívidas a serem pagas nos exercícios seguintes, exceto a AMAI que apresentou em 2012 insuficiência financeira de R\$ 192.518,33. Contudo, a insuficiência representa apenas 0,87 % da RCL da entidade, da qual, conforme o art. 3º da Resolução nº 40/2001, não deverá ultrapassar a 120% da RCL, portanto, está de acordo com os limites estabelecidos.

Identifica-se ainda, que nos anos seguintes a situação da AMAI superou a insuficiência financeira e demonstrou um saldo positivo de DCL. Nas demais associações, apenas a AMEOSC reduziu seu montante de DCL no ano de 2014, evidenciando que os municípios participantes desta Associação estão aumentando suas dívidas e prolongando seu pagamento.

O estudo similar realizado por Cardoso et al. (2013) demonstra constante melhora nos indicadores fiscais do município de São Miguel das Antas – MG entre os anos de 1998 a 2008, do qual atendeu os limites estabelecidos pela LRF, reduzindo o endividamento da entidade pública e melhorando a aplicação dos recursos.

Na Tabela 5 está evidenciado o total de operações de crédito, média realizada entre os anos de 2012 a 2014, pelas oito associações do Oeste de Santa Catarina.

Tabela 5 - Operação de crédito média

Associações	2012		2013		2014		Variação Anual
	Operação de Crédito (R\$)	Relação: Operação Créd./RCL	Operação de Crédito (R\$)	Relação: Operação Créd./RCL	Operação de Crédito (R\$)	Relação: Operação Créd./RCL	
AMEOSC	323.302,62	1,87%	323.302,62	1,67%	256.412,74	1,16%	-37,97%
AMNOROESTE	180.439,14	1,19%	180.439,14	1,09%	395.518,70	2,15%	80,67%
AMAI	461.147,11	2,08%	461.147,11	1,89%	373.720,45	1,38%	- 33,65%
AMERIOS	334.965,17	2,43%	334.965,17	2,21%	58.974,24	0,35%	- 85,60%
AMOSC	1.102.764,16	3,51%	1.102.764,16	3,29%	194.993,19	0,52%	- 85,19%
AMAUC	224.219,01	0,92%	224.219,01	0,84%	379.961,24	1,25%	35,87%
AMARP	763.220,85	2,49%	763.220,85	2,41%	365.402,68	1,02%	-59,04%
AMMOC	761.835,70	3,06%	761.835,70	2,90%	167.272,86	0,56%	-81,70%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 5 evidencia os municípios do Oeste de Santa Catarina que utilizaram recursos com origem em operações de crédito no decorrer dos anos de 2012 a 2014. Esta operação conforme a LRF em seu art. 7 da Resolução nº 43/2001, não pode ultrapassar 16% da RCL arrecadada no exercício pela entidade governamental.

A AMOSC foi a Associação que mais utilizou de recursos com operação de crédito entre os anos de 2012 e 2013, com 3,51% e 3,29%, respectivamente. Já em 2014 a Associação que mais utilizou operações de crédito foi a AMNOROESTE com percentual de 2,15%.

O estudo elaborado por Pompeo e Platt Neto (2014) que analisou as operações de crédito realizadas pelo Município de Cruz Alta – RS entre 2000 a 2008 demonstrou que nos anos de 2005, 2006 e 2008 a entidade não necessitou de operações de crédito. Já nos demais anos, utilizou de operações de crédito, mas em pequena quantidade, o que é semelhante aos resultados apresentados pelos municípios da região Oeste de Santa Catarina.

O Quadro 3 evidencia a DTP, restos a pagar, DCL e operações de crédito.

Quadro 3 - Gestão fiscal

Limites	2012		2013		2014	
	Municípios	%	Municípios	%	Municípios	%
DTP 60%	Bom Jesus	62,96	Herval d'Oeste	64,35	Matos Costa	62,24
	Timbó Grande	69,73				
DTP - 95% Limite	Herval d' Oeste	59,16	Entre Rios	58,24	Dionísio Cerqueira	57,18
	Ouro Verde	57,25	Campo Erê	57,86	Entre Rios	57,07
					Ponte Serrada	57,98
					Herval d' Oeste	57,99
Restos a pagar					Timbó Grande	57,00
	Belmonte	176,82	Bandeirante	135,21	Anchieta	100,56
	Descanso	138,05	Guaraciaba	105,25	Descanso	127,59
	São Miguel do Oeste	129,66	Coronel Martins	100,70	Guaraciaba	114,84
	Coronel Martins	120,31	Xaxim	421,47	Santa Helena	104,26
	Xanxerê	217,58	Campo Erê	121,75	São Miguel do Oeste	124,01
	Xaxim	330,83	Caxambu do Sul	129,87	São Bernardino	214,19
	Saltinho	159,18	Calmon	115,01	Ipuaçú	174,46
	Santa Terezinha do Progresso	140,64	Timbó Grande	113,93	Xanxerê	107,40
	Caxambu do Sul	282,36			Xaxim	317,40
	Planalto Alegre	109,61			Caíbi	162,85
	Irani	114,10			Arabutã	163,89
	Itá	222,23				
	Calmon	311,97				
Matos Costa	245,86					

Fonte: Dados da pesquisa.

No quadro 3, demonstra quais municípios em específico estiveram em desconformidade com a LRF nos anos de 2012, 2013 e 2014 de acordo com os limites apresentados pelas tabelas anteriores.

Em relação à DTP de modo geral, nenhuma Associação ultrapassou o previsto em lei. No entanto, ao analisar os municípios individualmente, é possível perceber que alguns municípios não se apresentaram em conformidade, como é o exemplo do município de Matos Costa no ano de 2014 onde apresentou um percentual de gastos com pessoal de 62,24% em relação a sua RCL, que conforme os art. 19 e 20 da LRF não podem exceder a 60%, sendo 54% no poder executivo e 6% para o poder legislativo. Deste modo, o município atingiu 58,65% de sua RCL com suas despesas em pessoal, R\$ 471.380,50 a mais que o permitido, ficando sujeito a crime de responsabilidade fiscal.

A LRF em seu art. 20 estabelece que as entidades públicas que excederem ao percentual de 95% do limite com DTP, ficarão vedadas de realizar algumas operações como reajustes salariais, concessão de vantagens, contratação de horas extras, novas contratações, salvo em casos de aposentadoria e falecimento, entre outros gastos com pessoal. Levando isso em consideração, identificou-se que no ano de 2012 os municípios de Ouro Verde e Herval d'Oeste ultrapassaram o percentual preestabelecido para o limite com DTP definido pela LRF, com utilização de 57,25% e 59,16% respectivamente. O mesmo ocorreu em 2013 com os municípios de Entre Rios com percentual de 58,24% do seu limite e Campo Erê com 57,86%. Já em 2014, os municípios que ultrapassaram este percentual foram Dionísio Cerqueira com 57,18%, Entre

Rios com 57,07%, Ponte Serrada com 57,98%, Herval d'Oeste com 57,99% e Timbó Grande que atingiu exatamente o percentual com 57%.

Já com as inscrições de restos a pagar em 2014, ao analisarem-se pela média das associações, todas atenderam aos limites estabelecidos. Todavia, se forem analisados os municípios de maneira individual, percebe-se que a entidade pública que apresentou o maior percentual de insuficiência financeira nos três anos analisados foi Xaxim, membro da AMAI com um percentual três vezes maior de restos a pagar do que disponibilidade. Apesar da possibilidade de a entidade realizar operações de crédito para auxiliar no pagamento destas despesas, o limite estabelecido pela LRF de aquisição de operações de crédito, não foi o suficiente para cobrir todos os restos inscritos a pagar da entidade no ano de 2014.

Quanto à DCL nos três anos, todos os municípios do Oeste de Santa Catarina estão de acordo com o previsto pela lei. Deste modo, estarão preparados para manter-se em conformidade com o art. 3º da Resolução nº 40/2001 que entra em vigor no ano de 2015, estabelecendo que a DCL dos estados não poderá exceder a duas vezes a RCL anual e a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a RCL anual, em municípios. Do mesmo modo, a operação de crédito adquirida pelos municípios do Oeste de Santa Catarina, em nenhum caso excedeu a 16% da RCL como previsto no art. 7 da Resolução nº 43/2001. Todavia, em alguns casos o benefício poderia ter sido utilizado e convertido em benefícios à sociedade de acordo com a necessidade de cada município.

5 CONCLUSÃO E PESQUISAS FUTURAS

Considera-se que as informações apresentadas permitiram atingir o objetivo da presente pesquisa de analisar o cumprimento dos principais limites da LRF nos municípios do Oeste de Santa Catarina no período de 2012 a 2014, subdividindo-se nas seguintes Associações: Associação dos Municípios do Extremo Oeste de Santa Catarina, Associação dos Municípios do Entre Rio, Associação dos Municípios do Noroeste Catarinense, Associação dos Municípios do Alto Irani, Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina, Associação dos Municípios do Alto Uruguai Catarinense, Associação dos Municípios do Meio Oeste Catarinense e Associação dos Municípios do Alto Vale do Rio do Peixe.

Trata-se de um estudo descritivo, com características de pesquisa documental e abordagem qualitativa. Com a finalidade de atingir o objetivo ora exposto, utilizou-se de dados disponíveis no site do TCE/SC, observando os indicadores relativos à DTP, restos a pagar, DCL e operações de crédito com o propósito de identificar seu comportamento e as variações dos limites entre os anos.

Assim, constatou-se que, em todos os anos, as associações atenderam o limite de DTP permitido de 60% onde são somados os gastos com o poder legislativo e executivo. A associação que mais aumentou seu percentual de despesas com pessoal foi a AMOSC, com um acréscimo de 12,12%, 2,36% acima da variação de 9,76% apresentada pela inflação do país, de acordo com o IPCA disponibilizado pelo IBGE (2016) entre os anos de 2012, 2013 e 2014. Contudo, permanece dentro do limite de DTP permitido.

Apesar de proibida a existência de despesas não pagas no exercício, sem disponibilidades para seu pagamento no exercício seguinte, a AMAI não obedeceu este acordo no ano de 2012, apresentando insuficiência financeira de R\$ 192.518,33, que corresponde a 10,78% superiora sua disponibilidade, em específico os municípios Xaxim e Xanxerê, agredindo os limites da LRF por se tratar de um ano com troca de mandatos, e isto posto, considerado crime de responsabilidade aos municípios desta Associação que efetivamente estiveram em desacordo com a Lei.

Em relação à DCL, de modo geral, todas as associações do Oeste de Santa Catarina, apresentaram saldo positivo, exceto a AMAI que apresentou em 2012 insuficiência financeira. Contudo, representa apenas 0,87% da RCL da associação, considerando-se regular com o limite

de 120% da RCL estabelecido pelo art. 3º da Resolução nº 40/2001. No entanto, já no ano seguinte a AMAI conseguiu superar sua insuficiência e demonstrou saldo positivo de DCL. Nas demais associações apenas a AMEOSC reduziu seu montante de DCL no ano de 2014, já os demais municípios aumentaram suas dívidas e prolongaram seu pagamento.

Quanto às operações de crédito, nenhuma associação do Oeste de Santa Catarina apresentou desconformidade com a LRF. Pelo contrário, demonstraram grande cautela ao adquirirem recursos de operações de crédito, e, por meio dessa postura, tornou-se possível a busca de mais recursos e, conseqüentemente, transferência em benefícios à sociedade envolvida. No entanto, essa conduta não se caracteriza como um ponto negativo, pois quanto mais a entidade puder gerenciar suas despesas com seus recursos próprios melhor para ela.

Identificou-se assim, que as entidades do Oeste de Santa Catarina tem se esforçado para adequar-se aos limites da LRF, sendo que apenas 31 municípios de 119 entidades públicas analisadas apresentaram desconformidade com a lei, demonstrando a eficácia da LRF no gerenciamento das contas públicas das entidades governamentais desta região.

Para pesquisas futuras, recomenda-se a análise de todos os municípios de Santa Catarina, efetuando o comparativo entre os municípios de pequeno, médio e grande porte, analisando seu desempenho, de acordo com os recursos disponíveis da entidade pública, bem como, a ampliação dos anos a serem analisados.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, A. H. D. S.; SANTOS FILHO, J. E. D.; GOMES, F. G. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e conseqüências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 739-759, 2015.

ARAÚJO, J. J.; RIBEIRO, M. A. Despesas públicas: análise das despesas com pessoal nos municípios da região VII do zoneamento sócio econômico ecológico-MT. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 227-249, 2013.

BARBOSA, J. L. R.; LUNA, C. M.; SOUZA, G.; MANTOVANI, P. D. R. Finanças Públicas: Estudo sobre a LRF no Município de Mauá. **Revista Eletrônica Gestão e Serviços**, v. 5, n. 1, p. 719-742, 2014.

BORGES, G. F.; SILVA, C. M. D.; SILVA, K. A. T.; BENEDICTO, G. C.; ANTONIALLI, L. M. Endividamento dos Estados Brasileiros após uma década da Lei de Responsabilidade Fiscal: Uma análise com estatística multivariada. **Revista Faculdade Santo Agostinho**, v. 10, n. 4, p. 20-43, 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 27 set. 2015.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 03 out. 2015.

_____. **Resolução do Senado Federal nº 40, de 20 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no Art. 52, VI e IX, da CF/88. Senado Federal. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/ResSF40_2001.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

_____. **Resolução do Senado Federal nº 43, de 21 de dezembro de 2001.** Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Senado Federal. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/RSF43_2001consolidada.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP:** aplicada à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: válido a partir de 2015. Brasília: Ministério da Fazenda; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2015.

CARDOSO, A. R.; GOMIDE, T. R.; GOMIDE, C. S.; MARTINS, S. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão municipal: um estudo de caso do município de São Miguel do Anta – MG. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 4, n. 6, p. 58-77, 2013.

COLAUTO, R. D.; RUAS, C. M. B.; PIRES, R. C. T.; PEREIRA, P. Reflexão sobre as normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 1, p. 58-72, 2013.

CRUZ, C. F.; MACEDO, M. Á. S.; SAUERBRONN, F. F. Responsabilidade fiscal de grandes municípios brasileiros: uma análise de suas características. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 6, p. 1375-1399, 2013.

CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, 2010.

DMITRUK, H. B. Pesquisa bibliográfica e outros tipos de pesquisa. In: DMITRUK, H. B. (Org.). **Cadernos metodológicos:** diretrizes de metodologia científica. 6. ed. Chapecó: Argos, 2009. p. 67-75.

FECAM – FUNDAÇÃO CATARINENSE DE MUNICÍPIOS. **Guia dos Municípios Catarinenses.** 2016. Disponível em: <<http://guia.fecam.org.br/associacoes/index.php>>. Acesso em: 03 mar. 2016.

GIL, A. C. Como Classificar as Pesquisas. In: GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 25-43.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema Nacional de Índice de Preços ao Consumidor.** 2016. Disponível em:<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultseriesHist.shtm>. Acesso em: 10 out. 2016.

LAZARIN, M. F.; MELLO, G. R.; BEZERRA, F. M. A relação entre a dívida pública e o desenvolvimento socioeconômico dos municípios paranaenses: Evidência para período de 2002 a 2010. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 13, n. 2, p. 721-738, 2014.

POMPEO, S. E. C.; PLATT NETO, O. A. Indicadores para análise do desempenho fiscal no Município de Cruz Alta nos anos de 2000 a 2008. **Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto**, v. 2, n. 1, p. 28-48, 2014.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

REIS, P. R. C.; COSTA, T. M. T.; SILVEIRA, S. F. R. Receita pública e bem-estar social nos municípios mineiros emancipados no período de 1988 a 1997. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 19, n. 1, p. 61-82, 2013.

SOUZA, P.; PLATT NETO, O. A. A composição e a evolução das despesas com pessoal no estado de Santa Catarina de 2000 a 2011. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 11, n. 33, p. 66-81, 2012.

TCE/SC – TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **Informações dos municípios**. 2016. Disponível em: <<http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/homesic.php>>. Acesso em: 11 set. 2016.

CONTROLE INTERNO: ANÁLISE DAS PRÁTICAS ADOTADAS EM RELAÇÃO À AUDITORIA TRABALHISTA EM UMA COOPERATIVA DE CRÉDITO

Camila Freitas Sant’Ana

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau
Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões
camila-fsantana@hotmail.com

Talita Gehlen

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões
tali_gehlen@hotmail.com

Aline Fátima Pavin

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões
alinepavin@hotmail.com

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo principal verificar os procedimentos de controle interno e as práticas adotadas em relação à auditoria trabalhista na Cooperativa de Crédito CRESOL em Tenente Portela - RS, analisando se as práticas adotadas em relação à auditoria trabalhista na empresa Cooperativa de Crédito Rural com Interação Solidária – CRESOL estão de acordo com a legislação vigente. Em relação aos procedimentos metodológicos, trata-se de um estudo de natureza descritiva, elaborado através do método de estudo de caso, envolvendo as práticas trabalhistas adotadas no controle interno. Aleatoriamente foram selecionados para a presente pesquisa, três funcionários de diversos setores da empresa. A análise dos dados coletados permitiu analisar se as práticas trabalhistas estão de acordo com a Legislação. Com base em todos os documentos analisados, conclui-se que a empresa procura da melhor maneira, manter-se organizada e cumpre com seus deveres buscando implementar melhorias para seu crescimento. Ao final do estudo, são feitas recomendações no sentido de melhorar os apontamentos indicados e os resultados.

Palavras-chave: Auditoria interna; Práticas trabalhistas; Cooperativa; Legislação.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria, por se tratar da maneira mais eficaz de verificar, fiscalizar, conferir e controlar as atividades que são desenvolvidas nas empresas, contribui e proporciona aos seus usuários maior segurança e credibilidade na hora de tomar decisões importantes (ATTIE, 2009).

Entretanto, para que a auditoria consiga atingir o objetivo esperado pela empresa, que necessita desse tipo de auxílio, torna-se fundamental que o controle interno instituído pela organização seja realizado de maneira eficaz, adequado e de forma íntegra. Salientando ainda que, a auditoria interna é realizada por auditores que integram o quadro de funcionários da entidade, nesse caso apresentando vínculo com a instituição auditada (RESKE FILHO; JACQUES; MARIAN, 2005).

Diante disso, ressalta-se que todo este controle é realizado de forma aprofundada, buscando conhecer a relação econômica, financeira e patrimonial da empresa auditada, para que se torne possível atingir os objetivos propostos pela administração e atender a todas as necessidades da empresa. Nesse sentido, destaca-se que é por meio do controle interno que as

empresas e entidades obtêm maior segurança para a continuação de suas atividades operacionais e trabalhistas, conseguindo evitar desperdício do tempo, o retrabalho, e a duplicação de recursos atendendo os interesses dos acionistas, bem como as estratégias de investimentos constantes nos projetos organizacionais.

De acordo com as normas aplicadas a auditoria (NBC Tas), destaca-se que é de responsabilidade do administrador da empresa estabelecer controles internos e eficientes, voltados para minimizar possíveis riscos e fraudes nas atividades desenvolvidas na organização, avaliando a integridade dos sistemas e dos procedimentos aplicados, sempre observando e em consonância com as políticas, leis, normas e regulamentos vigentes, tendo em vista que as políticas da empresa norteiam os pilares fundamentais da organização, assim como as práticas de controle interno e procedimentos de auditoria interna a serem estabelecidos na entidade.

Toda via, a auditoria acaba servindo também como um meio de fornecer informações aos administradores em todos os níveis operacionais, de modo que as informações servem para controlar as operações pelas quais são responsáveis, e ao mesmo tempo medir se o resultado obtido foi satisfatório ou não, avaliando dessa forma a eficiência e a eficácia da gestão (ARAÚJO, 2008).

No âmbito operacional, também cabe ressaltar a importância de acompanhamento dos processos relacionados ao setor de recursos humanos nas empresas, haja vista que neste contexto as questões da auditoria interna trabalhista implicam em analisar a contratação dos funcionários, averiguando se os contratos foram efetuados com clareza e coerentes com as normas da empresa e as leis que regem o funcionário, propriamente a Consolidação das Leis Trabalhistas (Dispostas na Lei nº 5452), bem como a análise no pagamento da folha e dos encargos recolhidos e pagos pela instituição, cujo estabelecimento de um controle interno bem sucedido facilita o desenvolvimento das funções dos auditores e dos administradores.

Segundo Zdanowicz (2014), as condições internas das organizações são analisadas, com o intuito de averiguar o ciclo operacional, a capacidade gerencial, os controles internos, a motivação e o nível tecnológico, considerados como indispensáveis para o alcance da efetividade operacional. Diante desse cenário, destaca-se que o aumento do número das unidades cooperativistas no Brasil, aumenta a necessidade de controle, e com isso o apoio que as mesmas precisam realizar as verificações nas rotinas de trabalho, indispensáveis para a prestação de seus serviços e comercialização de produtos.

Neste sentido, estabeleceu-se a seguinte questão de pesquisa: como são realizados os procedimentos de controle interno e as práticas adotadas em relação auditoria trabalhista na Cooperativa Central de Crédito Rural com Interação Solidária – CRESOL em Tenente Portela-RS? Dessa forma, o objetivo da pesquisa é verificar os procedimentos de controle interno e as práticas adotadas em relação auditoria trabalhista na Cooperativa de Crédito CRESOL em Tenente Portela- RS.

A pesquisa se justifica em razão da auditoria interna auxiliar os gestores a verificar e acompanhar o desempenho da organização, de suas funções e atividades, contribuindo assim para o processo de tomada de decisões. De modo, que é de extrema responsabilidade da administração da empresa saber e verificar se as técnicas e normas estão sendo executados corretamente.

Ainda este estudo justifica-se dado a importância que o sistema cooperativista de crédito tem representado para a economia regional, aspecto que também se torna relevante em termos de gestão financeira da cooperativa, sob o qual é preciso controlar e acompanhar os procedimentos realizados, para que os erros e fraudes sejam minimizados, em relação à contratação de funcionários e procedimentos adotados sobre a documentação da folha de pagamento, bem como minimizar possíveis riscos em relação a processos judiciais de cunho trabalhistas, que podem tornar-se onerosos para as cooperativas e vir a afetar sua continuidade operacional.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico abordam-se aspectos relacionados à auditoria externa e interna, as normas técnicas aplicadas na auditoria, bem como papéis de trabalho e o relatório de auditoria, seguidos da definição e caracterização dos controles internos, da auditoria operacional e trabalhista, finalizando com a apresentação da origem, conceituação e caracterização do cooperativismo de crédito no Brasil com o intuito de fundamentar a elaboração deste estudo.

2.1 Auditoria contábil externa e interna

Segundo Attie (2011), a auditoria destaca-se como um processo de obtenção e análise de evidências contábeis, possuindo todos os dados, demonstrações financeiras, transações e operações de uma empresa, contribuindo com um maior nível de segurança e fidedignidade dos registros contábeis e financeiros, determinando assim a credibilidade das informações patrimoniais, econômicas e financeiras disponibilizadas aos usuários interessados.

Assim, a auditoria “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica” (NBC T 11, p. 11). Mas que, no entanto, pode-se destacar que a auditoria contábil se subdivide em auditoria externa, auditoria interna e auditoria independente.

No que tange a auditoria externa, a mesma teve seu surgimento diante do crescimento das empresas, que no início eram grupos familiares, mas com o desenvolvimento do sistema capitalista surgiu à necessidade de ampliação das instalações, o desenvolvimento tecnológico e o aprimoramento dos controles e procedimentos e a necessidade de nomear administradores para conduzir o negócio, e desta forma conseguem se manter no mercado competitivo que se instalava (ATTIE, 2009).

Araújo (2008, p.31) define a auditoria externa como aquela realizada por meio de “um organismo externo e independente da entidade controlada, tendo por objetivo, por um lado, emitir parecer sobre as contas e a situação financeira, a regularidade e a legalidade das operações e/ou sobre a gestão financeira, e por outro, elaborar relatórios correspondentes”.

Dessa forma, a auditoria externa e independente pode ser conceituada como a auditoria realizada por profissionais externos, que não possuam vínculo empregatício com a empresa auditada, tornando este tipo de auditoria com um nível de competência e independência ainda maior, pois o profissional emitirá relatórios imparciais, sem qualquer vantagem ou interesse pessoal.

A auditoria externa e a auditoria independente diferenciam-se em razão de que o auditor independente possui registro junto a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), estando apto para auditar Sociedades Anônimas (S.A) do mercado de capitais, que negociam ações na BM&FBovespa, cujo também está apto para realizar auditoria nas sociedades privadas, como empresas limitadas de grande porte, que apresentarem receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões ou ativos totais superiores a R\$ 240 milhões, enquanto que o auditor externo não pode realizar o trabalho de auditoria neste tipo de organizações (LEI 11.638/2007).

Diante disso, destaca-se como objetivo da auditoria externa e independente, emitir uma opinião de um profissional de forma independente no parecer, relatório de auditoria, sobre a posição patrimonial, econômica e financeira das entidades com base nas normas técnicas aplicáveis, com a devida adequação das demonstrações contábeis, assim como, a regularidade das operações ou o resultado da gestão financeira e administrativa (ARAÚJO, 2008).

Entretanto, no que se refere à auditoria interna, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 12 – Da Auditoria Interna), “Auditoria Interna é o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais”.

Assim, para atuar na auditoria interna, o profissional necessita conhecer todo o funcionamento da organização, como também ter claras todas as normas e controles internos da mesma. Podendo ser tratado como uma análise independente executada por um profissional empregado pela própria entidade auditada.

Segundo Araújo (2008, p.30), a auditoria interna “tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio de recomendações de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios”.

Nesse sentido, Attie (2009, p.5) complementa que “a auditoria interna, como um todo, precisa ter amplo, livre e irrestrito acesso a todas as atividades da empresa, registros, propriedades e pessoal, segundo, obviamente, os procedimentos instituídos em cada uma das áreas”.

Em síntese, pode-se dizer que a auditoria tem como objetivo “examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar as informações” (ATTIE, 2009, p.8).

Assim, para todos os trabalhos executados deverão ser gerados relatórios, que devem ser claros, objetivos e focalizados no problema efetivo identificado. Esses trabalhos de auditoria são elaborados com o intuito de auxiliar, proteger, testar, regimentares processos e procedimentos dos trabalhos, identificando as falhas e deficiências no processo e fazendo sugestões para que as metas estabelecidas pela administração consigam ser alcançadas, solucionando as deficiências e problemas identificados.

2.2 Definições de controle interno

O controle interno, com base no Comitê de Pronunciamento de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), é conceituado como “o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão apolítica traçada pela administração” (ATTIE, 1998, p.110).

Sendo assim, ressalta-se que “por controles internos entendem-se todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio” (FRANCO, 2000, p.261).

Levando isso em consideração, compreende-se que o controle interno pode ser definido como qualquer ação tomada pela administração, para assim aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados.

Diante desses conceitos, pode-se definir o controle interno como um processo de rotinas, de natureza contábil e administrativa, com o intuito de organizar a empresa de forma que os colaboradores cumpram as políticas traçadas pela administração, os ativos tenham sua integridade protegida e que as operações da empresa sejam adequadamente registradas na contabilidade e devidamente retratadas nas demonstrações financeiras (MAIA et al., 2005).

Os aspectos e funções do controle interno são grandes aliados das empresas, pois são técnicas voltadas à racionalização e monitoramento dos processos organizacionais, com foco na gestão de riscos. Assim, as funções e processos em relação ao controle interno, segundo Dias (2015), são divididos em preventivas, detectivas e corretivas. As preventivas atuam na prevenção dos problemas e dificuldades enfrentados pela empresa, servindo como alicerce para executar o processo ou definindo as obrigações e responsabilidades de cada segmento. Já as detectivas são as que indicam e mostram a existência de problemas ou falhas nos processos, porém sem impedi-las de acontecer. E por fim as ações corretivas, com a função de corrigir a

causa do respectivo problema após o mesmo ter sido identificado e devido ao fato gerador já ter ocorrido.

Diante disso, cabe a cada organização delimitar e identificar o que pode ser usado para prevenir possíveis riscos e erros ocorridos durante os processos nas empresas e proporcionar maior segurança para os gestores e administradores, por que de nada adianta identificar e corrigir depois que aconteceu, ressalta-se que é preciso implantar ações corretivas para que o problema não volte a acontecer.

Ademais, a importância do controle interno, fica visível a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles internos que possam garantir a continuidade das operações e informações propostas.

2.3 Auditoria operacional e trabalhista

A auditoria operacional é um assunto que faz parte do dia a dia de todos os profissionais da organização. Segundo Gil (2000), a auditoria operacional atua como uma revisão, avaliação ou emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios, produtos ou serviços no horizonte temporal passado e presente. Abrangendo assim, todos os setores e funções desenvolvidas na entidade.

De acordo com Gil (2000, p. 25), compreendem como objetivos da auditoria operacional:

- ✓ Avaliar os níveis de operacionalização das unidades consoantes os normativos vigentes;
- ✓ Contribuir para otimização da dinâmica de atuação das unidades via auditoria preventiva, baseada na aplicação de checklist, cobrindo produtos, serviços e infraestruturas;
- ✓ Verificar a adequabilidade das normas operacionais das unidades em função da evolução da tecnologia de cada organização;
- ✓ Estimular a qualidade organizacional.

Diante disso, destaca-se que a qualidade total dos serviços realizados depende de como os parâmetros organizacionais e de gestão estão sendo trabalhados e cobrados pelos responsáveis dentro da organização.

Todo o suporte e acompanhamento das atividades desenvolvidas são pontos positivos para a empresa, pois o gestor consegue entender e enxergar os pontos que precisam ser alterados, onde se encontram os defeitos ou erros para que a empresa possa alcançar seus objetivos.

Portanto, a auditoria operacional caracteriza-se como auditoria interna que é realizada dentro da empresa, tendo como objetivo principal avaliar o desempenho da organização, os controles internos e a eficiência e eficácia organizacional.

Neste contexto, Vieira e Neves (2015) destacam o desenvolvimento da auditoria operacional trabalhista como sendo uma ferramenta de orientação técnica, assessoramento, prevenção e consultoria com o objetivo de melhoria e prevenção das atividades realizadas de gestão de Recursos Humanos (RH). A empresa precisa por em prática as normas e leis que a regem, dando a devida atenção no momento de contratar seus funcionários, mantê-los na empresa com todo o auxílio e dedicação digna de sua profissão.

Nesse sentido, todo este processo de auditoria ajuda a diminuir as irregularidades, fraudes e prejuízos causados durante as rotinas exercidas nas empresas. A questão trabalhista precisa ser realizada com muita atenção e também seguir as normas e leis que a regem, pois, qualquer descuido ou erro pode ocasionar em questões judiciais, ocasionando maiores riscos para as organizações.

A auditoria no setor de recursos humanos está estruturada em medidas de quantidade, qualidade, tempo e custo, principalmente sobre análise e a descrição de cargos, recrutamento e seleção, treinamento e capacitação em relação aos funcionários e aos gestores (LIMA, 2009). Para tanto, requer dar a devida atenção no momento do processo de análise e seleção dos documentos que serão analisados pelo auditor, se está condizendo com o que é exigido por lei ou pela empresa.

Frente a essas situações, destaca-se o estudo desenvolvido por Braz (2012), que analisou a auditoria operacional de recursos humanos da empresa Carvões BV, sob o qual identificou como estão sendo feitas as rotinas trabalhistas na entidade, diante da legislação aplicada aos recursos humanos. Constatou-se que a empresa auditada está realmente preocupada em se manter atualizada e a cumprir com suas obrigações.

Portanto, levando isso em consideração o auditor deverá verificar os dados para analisar se as práticas aplicadas pela empresa estão dentro da norma, se foi feito tudo corretamente, conferindo as assinaturas, se está devidamente preenchido e documentado, ou seja, tudo que o auditor julgar ser necessário para comprovar o que foi feito pela empresa e atestar a sua efetividade e eficiência operacional.

2.4 Cooperativismo de crédito no Brasil

O Segundo Trindade et al. (2008, p. 2 e 3), a primeira cooperativa de crédito surgiu no ano de 1848 na Alemanha e no Brasil a primeira cooperativa de crédito, “foi constituída em 1902 pelo padre suíço Theodor Amstadt, no Rio Grande do Sul, chamada Caixa Rural de Nova Petrópolis”.

Passado o tempo, destaca-se através da Lei nº 5.764/71 que define a Política Nacional de Cooperativismo, a instituição do sistema jurídico das sociedades cooperativas, sob o qual define que “cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados”. Assim, de acordo com Pagnussatt (2004), pode-se dizer que cooperativa é a união de um grupo de pessoas que se associam de forma voluntária para o desenvolvimento do objetivo proposto atendendo as necessidades comuns de toda a sociedade sem visar lucros.

Partindo do pressuposto de que nos últimos anos o sistema de crédito cooperativo tem aumentado significativamente, Pagnussatt (2004) fundamenta três fatores para a consolidação do sistema de crédito, sendo eles: Organização, Governança e Políticas Corporativas. A primeira define o contexto atual de globalização dos serviços financeiros, apresenta as tendências de cooperativismo de crédito e por fim oferece uma reflexão sobre um modelo estrutural baseado nas experiências de sucesso e adequada a atual conjuntura econômica. Já a governança corporativa apresenta as tendências modernas de monitoramento e estrutura da gestão. E, por fim, as políticas corporativas as quais indicam os norteadores estratégicos e a análise dos valores e princípios recomendados para o sistema de crédito cooperativo.

Portanto, o desenvolvimento e crescimento das cooperativas são fortalecidos pelos seus associados sendo um modelo de organização da modernidade. Diante dessas constatações, denota-se ainda que as cooperativas de crédito têm sido alvos de estudos no meio acadêmico e científico, observando métodos e técnicas de planejamento, procedimentos realizados no controle interno, na gestão e administração da organização e operações desempenhadas pelos sócios e associados.

A exemplo disso, Bressan, Fully e Braga (2011) apresentaram em seu estudo a análise financeira das cooperativas de crédito rural no estado de Minas Gerais. De modo geral, os resultados desta pesquisa apresentaram indicadores que informam que as contas de ativo e passivo se encontraram em equilíbrio, possibilitando concluir que as cooperativas de crédito rural de Minas Gerais encontram-se em situação financeira estável.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com o objetivo geral da pesquisa que é de verificar os procedimentos de controle interno e as práticas adotadas em relação à auditoria trabalhista na Cooperativa de Crédito CRESOL em Tenente Portela, realizou-se uma pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos de pesquisa como estudo de caso e quanto à abordagem do problema como pesquisa qualitativa.

A pesquisa descritiva quando assume uma forma mais simples é aquela que quando tentando determinar a natureza da existência das relações entre variáveis se aproxima mais da pesquisa explicativa, porém, se seus objetivos levarem a uma nova visão do problema, esta pesquisa se volta à exploratória.

Em relação aos procedimentos aplicados na pesquisa, a mesma caracteriza-se como estudo de caso, em virtude deste método buscar aprofundar melhor a temática estudada, ou seja, buscando entender os procedimentos e técnicas utilizados na entidade em estudo (GIL, 2010).

Quanto à abordagem do problema, o estudo classifica-se como pesquisa qualitativa, cuja tipologia de pesquisa está ligada a qualidade das técnicas, processos e seleção de dados no momento do estudo, com o objetivo de compreender os mais diversos comportamentos.

Desta forma, este estudo destaca-se como qualitativo em virtude de que foram analisados os dados mediante aplicação de estudos dos relatórios emitidos pela entidade, dos quais se pode extrair dados e informações para qualificá-los e não quantificá-los, pois se buscou qualidade dos trabalhos e não a quantidade de trabalhos desenvolvidos na cooperativa (BEUREN, 2009).

Nesse sentido, a coleta dos dados ocorreu mediante consulta à documentação relacionada ao período de análise ano de 2016, incluindo o Contrato de Trabalho de Admissão e Demissão, CAGED; EPI; IRPJ; Folha de Pagamento; Cartão Ponto, Guias de Recolhimento de FGTS e INSS e a RAIS ano-base de 2015, dado a indisponibilidade para consulta no ano base de 2016. Ainda para a coleta de dados complementares, foi realizada uma entrevista semiestruturadas em conjunto na unidade Tenente Portela com a responsável pelo setor de RH, mais uma responsável que compõe o quadro de gestão, juntamente com o presidente da instituição. Ressalta-se que as questões aplicadas na entrevista estruturada compreenderam aos aspectos compreendidos como necessários para o desenvolvimento da pesquisa em termos de controle interno e auditoria interna.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico, estão apresentados os resultados da análise realizada nos processos trabalhistas da cooperativa, em relação à contratação dos funcionários, os procedimentos e a documentação para a elaboração da folha de pagamento e os controles internos que a cooperativa possui.

4.1 Planejamento da auditoria das rotinas trabalhistas

O planejamento da auditoria em relação às rotinas trabalhistas ocorreu mediante identificação dos principais aspectos relevantes em torno da instituição investiga, para determinar a quantidade de documentação a ser analisada para obter um entendimento dos processos relacionados quanto ao controle interno e aplicação dos exames da auditoria interna.

Com relação aos documentos analisados determinaram-se os necessários para compor os papéis de trabalho da auditoria interna em estudo, apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Documentos Analisados

DOCUMENTAÇÃO ANALISADA	QUANTIDADE DE AMOSTRAGEM	PERÍODO DE COLETA
CARTEIRA DE TRABALHO	01	INDETERMINADO
GUIA FGTS	04	02/16 – 06/16 – 10/16 – 12/16
GUIA INSS	05	02/16 – 06/16 – 10/16 – 12/16 – 13/16
RESOLUÇÃO/NORMA DO PRV	01	ANUAL
AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO POR COMPETÊNCIA	01	ANUAL
PEDIDO DE DEMISSÃO	01	INDETERMINADO
CONTRATO DE TRABALHO	01	INDETERMINADO
DIRF	01	ANO BASE 2016
RAIS	01	ANO BASE 2015

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1, observa-se toda a documentação que serviu de base para a análise das rotinas trabalhistas na cooperativa. A carteira de trabalho, as guias de FGTS e INSS no período do ano de 2016, o PRV e a norma que o rege, o pedido de demissão e o contrato de trabalho por período indeterminado e por fim a DIRF e RAIS também do ano base de 2016.

4.2 Documentos de contratação de trabalho

Nesse item foram apresentadas, verificadas e analisadas, as rotinas de admissão e demissão, bem como as documentações e as anotações referentes às rotinas desempenhadas pela Cooperativa de Crédito Rural com Interação Solidária- Cresol Tenente Portela. Para execução do trabalho no que diz respeito à admissão e demissão foram feitos por amostragem.

4.2.1 Contrato de trabalho

Foi verificado mediante amostragem, que todos os dados como identificação do colaborador, atividade desenvolvida, local e horário, data de admissão, salário acordado entre as partes envolvidas, constam no contrato analisado. Em primeiro firma-se contrato de trabalho por experiência de 45 dias, sendo que pode ser prorrogado por mais 45 dias conforme disposto no artigo 445 da CLT, passado o prazo de experiência o mesmo passa a vigorar por prazo indeterminado.

O colaborador compromete-se a trabalhar em regime de compensação de horas e de prorrogação de horas, inclusive em período noturno, sempre que houver necessidade observada às formalidades legais. Constatou-se que a cooperativa possui como controle interno a ferramenta de Declaração de Renúncia do Vale Transporte, a Declaração de Ciência ao Código de Ética do Sistema Cresol Central e o Termo de Responsabilidade de Senhas do Sistema Colmeia.

4.2.2 Carteira de trabalho

Segundo dispõe o art. 29 da CLT, é obrigatório que as empresas firmem CTPS e recebam a carteira profissional de trabalho do funcionário mediante recibo e façam as devidas anotações obrigatórias dentro do prazo de 48 (quarenta e oito) horas, devolvendo-a para o funcionário também mediante recibo.

Analisados os procedimentos em relação aos funcionários, verificou-se através de observação e confirmação externa junto com um responsável pela área de RH da cooperativa e pelo responsável da unidade central da instituição, que o recolhimento o registro e o cadastramento da carteira de trabalho são feitos na unidade Tenente Portela no setor de Recursos Humanos, dentro dos prazos legais estabelecidos por lei. Salientando também que as anotações e atualizações na CTPS dos colaboradores, como férias, contribuição sindical, acordo

coletivo, mudança de função e alteração salarial são realizadas anualmente pela responsável do RH.

Verificou-se que a cooperativa solicita todos os documentos necessários ao colaborador, a apresentação dos documentos que tem como finalidade, além de sua identificação, auxiliar no correto desempenho das obrigações trabalhistas, sendo que estas cópias se encontram junto a Cresol, na pasta especificada de cada funcionário e no livro de registro.

4.2.3 Exame médico

Segundo o art. 168 da CLT é obrigatório fazer o exame médico, por conta do empregador na admissão, demissão e periodicamente. A cooperativa neste sentido apresenta convênio com a Unimed, e através deste convênio os exames de admissão e demissão de pessoal além dos exames periódicos são realizados com um médico especialista em medicina e segurança do trabalho que esta situado na cidade da unidade cooperativa, que destaca a adequação da exigência legal.

4.2.4 CAGED- Cadastro Geral de Empregados e Desempregados

O CAGED tem como objetivo enviar informações sobre colaboradores onde demonstra o número do PIS/PASEP, nome completo, sexo, sua remuneração, a data de nascimento, raça/cor, se possui deficiência física, grau de instrução, data de admissão, a data de desligamento para os que saíram da cooperativa, as horas trabalhadas por semana, número da CTPS, se é o primeiro emprego, e o CBO.

Em nossa análise não se teve acesso a CAGED, pois este procedimento é realizado pela Central da Cresol, que cuida da parte dos recursos humanos, o que se constatou uma limitação quanto à essa documentação, em virtude do prazo de coleta de dados.

4.3 Procedimentos folha de pagamento

As análises na folha de pagamento foram realizadas através dos documentos de quatro colaboradores em diferentes funções, sendo elas, caixa, auxiliar de limpeza, auxiliar administrativo e assistente de gestão.

4.3.1 Cartão ponto

Na análise feita do relatório do ponto dos colaboradores em estudo notou-se que os mesmos estão dentro das normas, em que, é respeitado o horário de trabalho e também do intervalo. A cooperativa trabalha com compensação de horas, no caso de ter ultrapassado seu horário de trabalho e com horário a maior no caso do colaborador que esta devendo horas.

A unidade controla a jornada de trabalho pelo banco de horas, todo final de mês a responsável do setor de RH imprime o relatório de horas para a conferência dos horários e assim poder conferir se algum colaborador realizou horas a mais ou a menos, se houver algum com compensação de horas pendente a cooperativa solicita para o mesmo compensar suas horas, lembrando que a cooperativa tem como norma interna uma regra em que as horas compensadas devem ser gozadas de terça a quinta, para não prejudicar o funcionamento da cooperativa, assim cada colaborador pode e deve compensar suas horas em folga.

O setor de RH também solicita aos colaboradores para tirarem suas folgas dentro do próximo mês para não ocorrer risco de acúmulo desnecessário de horas.

4.3.2 Cálculo da folha

A folha de pagamento mensal de suma importância o empregado e para o empregador e precisa ser analisado com muita eficiência, pois são muitos detalhes para analisar evitando assim possíveis erros e problemas futuros.

Analisadas as folhas dos colaboradores em estudo constatou-se que a cooperativa contribui corretamente no que diz respeito a INSS, FGTS, férias, décimo, de acordo com o que é previsto nas normas e leis. Identificou-se ainda uma colaboradora que recebe um percentual de 20% de insalubridade sobre o salário mínimo por desenvolver atividades que a asseguram este adicional.

Salienta-se também que o colaborador que tem a função de caixa recebe um ganho de quebra de caixa de 10% calculado sobre o salário registrado em folha. A cooperativa paga vale alimentação a cada colaborador conforme acordo sindical que cada ano sofre alterações, lembrando que o valor deste é calculado pela porcentagem de patrimônio que a unidade possui e que sobre o mesmo não incide descontos e encargos.

A cooperativa oferece a possibilidade de plano de saúde com desconto em folha, desde que seja a vontade e a solicitação do colaborador.

4.3.3 Contribuição sindical

A contribuição sindical conforme a CLT art. 582, os empregadores são obrigados a descontar, da folha de pagamento dos empregados no mês de março de cada ano, o valor correspondente a 1/30 (um trinta avos) da importância que tiver servido de base, no mês de janeiro, para a contribuição do empregado à Previdência Social.

A Cresol é filiada ao Sindicato dos Empregados de Cooperativas de Crédito do Estado do Rio Grande do Sul sindicato de sua categoria econômica correspondente e condiz ao acompanhamento das normas específicas do piso salarial das categorias profissionais.

4.3.4 Guia de FGTS

Neste item observaram-se os encargos trabalhistas dos colaboradores analisados com diferentes funções auxiliando no melhor entendimento de incidências do FGTS assim como, as guias de recolhimento e comprovantes por parte da cooperativa verificando que as mesmas estão sendo recolhidas corretamente com alíquota correspondente a 8% do salário de cada colaborador.

Os depósitos do FGTS relativos ao percentual incidente sobre a remuneração paga ou devida ao trabalhador no mês anterior devem ser realizados até o dia 07, não havendo expediente bancário é o dia útil imediatamente anterior ao dia 07, foram analisadas as guias e também os comprovantes de recolhimento ou pagamento da cooperativa, constatando-se que são recolhidas dentro do prazo estabelecido, também vale ressaltar que a cooperativa possui duas guias de recolhimento uma específica ao menor aprendiz contratado pela cooperativa e a outra do montante dos demais colaboradores.

4.3.5 Guia de INSS

Foi analisado por amostragem que os colaboradores estavam contribuindo corretamente para a Previdência Social (INSS), que é um seguro que garante a renda do contribuinte e de sua família, em casos de doença, acidente, gravidez, aposentadoria, entre outros. Percebeu-se também que as porcentagens de contribuição que varia entre 8%, 9% e 11%, estão de acordo com o salário base e com os prazos previstos para o recolhimento, como demonstrado na tabela 2 abaixo.

Tabela 2: Depósito INSS dos colaboradores

COLABORADOR	SALÁRIO BASE	RECOLHIMENTO INSS	PORCENTAGEM
COLABORADOR 01	R\$ 1.162,15	R\$ 97,38	9%
COLABORADOR 02	R\$1.533,60	R\$122,68	8%
COLABORADOR 03	R\$3.154,26	R\$ 390,96	11%
COLABORADOR 04	R\$1.533,60	R\$ 104,40	09%

Fonte: Dados da pesquisa

No caso do colaborador 01 este recebe insalubridade de R\$ 112,64 a qual incide INSS, da mesma forma que o colaborador 04 recebe quebra de caixa o qual também incide sobre o cálculo. Constatou-se que os colaboradores analisados estão de acordo com o quadro de contribuição pela previdência social para fins de recolhimento de INSS.

Referente ao prazo de recolhimento de INSS até dia 15 do mês seguinte aquele a que as contribuições se referirem, prorrogando-se o vencimento para o dia útil subsequente quando não houver expediente bancário na data do vencimento, assim na análise realizada, foi verificado que a guia de recolhimento do INSS, esta sendo recolhida dentro do prazo, lembrando que o recolhimento do 13º salário é até o dia 20 de dezembro, antecipando-se o pagamento para o dia útil imediatamente anterior, quando não houver expediente bancário na data do vencimento.

4.3.6 RAIS e DIRF

A RAIS- Relação anual de Informações Sociais é uma declaração transmitida todo o ano, instituída pelo Decreto de Lei 76.900 de 23 de dezembro de 1975. Deve conter dados do empregado que servem de informações para o governo. Os dados coletados servem de insumos para atendimentos das necessidades da legislação nacional do trabalho para controle dos registros do FGTS, benefícios previdenciários, também como identificação do funcionário com direito ao abono salarial PIS/PASEP.

Verificou-se que a RAIS foi entregue dentro do prazo estabelecido por lei, porém a cooperativa só possui o recibo do ano-base de 2015, o qual serviu de base para a análise, o ano 2016 foi entregue conforme relato da responsável, porém a cooperativa ainda não recebeu o retorno.

A DIRF- Declaração do Imposto de renda retido na Fonte é uma declaração acessória feita por empresas que possuem funcionários e seu objetivo é informar à Secretaria da Receita Federal, os rendimentos pagos a pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no país, o montante do imposto de renda e das contribuições retidas na fonte, os pagamentos a planos de saúde contratados pela empresa em benefício de seus funcionários, além de informações relacionadas a pagamentos e remessas a residentes ou domiciliados no exterior.

Nesta análise, teve-se acesso a declaração da DIRF do ano-calendário 2016, onde se constatou que a cooperativa entregou dentro do prazo estabelecido por lei esta declaração acessória e sobre a qual a cooperativa não terá nenhuma alteração ou multa correspondente.

4.3.7 Aviso de férias, recibo de férias e 13º salário

Conforme a CLT, após cada período de 12 meses da vigência do contrato de trabalho, todo o colaborador tem direito a férias, a cooperativa opta em conceder as férias devidas em dois períodos que são de 15 (quinze) dias no verão e mais 15 (quinze) dias no inverno, a mesma faz um cronograma de férias de todos os colaboradores e envia para a organização e conhecimento de todos, podendo este ser ajustado de acordo com a possibilidade.

O colaborador recebe o pagamento das férias com um terço a mais do que o salário normal, sendo que se o mesmo tiver algum adicional salarial este integra a remuneração das férias.

O 13º salário ou gratificação natalina conforme prevê a lei é um direito de todo colaborador, seu valor corresponde a 1/12 (um doze avos) da remuneração salarial. A cooperativa opta em pagar em dois períodos conforme demonstra as folhas de pagamento em anexo que foram analisadas e estão dentro das normas e os valores são correspondentes com o que condiz a norma e o salário de cada colaborador.

A Cooperativa ainda possui de acordo com a regulamentação do Banco Central e determinação do conselho de administração da Central Cresol Sicoper, da qual Cresol Tenente Portela faz parte, o pagamento de PRV (Programa Sistemático de Pagamento de Remuneração

Variável a Empregados e Diretores do Sistema Central Cresol Sicoper), este pagamento funciona como um 13º, 14º, 15º aos colaboradores e diretores, a sua porcentagem é determinada de acordo com o atingimento de metas pré-estabelecidas.

4.3.8 Avaliação de desempenho por competência

No estudo realizado na Cresol Tenente Portela foi identificado que a cooperativa não possui plano de carreira, mas que tem por opção o plano de cargos e salários, para que cada colaborador se encaixe neste plano é feita uma avaliação individual, também é pontuado o tempo de trabalho e cargo desenvolvido para esta classificação.

A avaliação interna e individual dos colaboradores é feita uma vez por ano, através desta avaliação que são discutidos o aumento de salário, andamento das funções e desenvolvimento profissional e o desenvolvimento das funções propostas de cada um. Esta avaliação tem como nome Avaliação de Desempenho por Competência, é realizada através do sistema online e avaliada pelos gestores.

Salientando ainda que, o instrumento de controle interno de avaliação de desempenho por competência serve como orientador para a cooperativa desenvolver o plano de cargos e salários de forma coerente e futuramente pode utilizar-se para desenvolver o plano de carreiras.

4.4 Parecer final

O presente estudo procurou analisar todos os procedimentos de cunho trabalhista e normas internas, que são realizadas dentro da unidade Cresol Tenente Portela, desenvolvendo uma leitura sobre os procedimentos internos e seus controles para uma maior eficácia quanto ao desempenho de atividades e também para prevenir problemas futuros.

Em primeiro momento desenvolveu-se a coleta de dados em documentos como carteira de trabalho, guia de INSS e FGTS, contrato de trabalho, folhas de pagamento, declaração de RAIS e DIRF, atestado médico admissional entre outros, para assim prosseguir com o trabalho. Analisaram-se as funções desenvolvidas pelos colaboradores e seu tempo de serviço, podendo-se constatar que, a cooperativa mantém uma estabilidade quanto a troca de funcionário, já que a maior parte está a mais de cinco anos na cooperativa, sendo assim, um aspecto positivo visto que, gera estabilidade e segurança para a mesma. A cooperativa também segue o plano de cargos e salários, conforme relatado na entrevista realizada na unidade estudada com os responsáveis pela unidade e que a mesma tem interesse em futuramente encaixar-se no plano de carreiras. Atualmente, para poder avaliar o desempenho de seus colaboradores utiliza-se da Avaliação de Desempenho por Competência, que se pode citar como uma técnica interna de controle e avaliação.

Identificou-se a presença de um controle interno corretivo durante os estudos no que diz respeito à análise da carteira de trabalho, onde o preenchimento da carteira no momento da contratação era feito pela Cresol Central o que gerava um tempo de retorno e devolução da carteira maior do que estabelecia a lei, porém na busca do aperfeiçoamento e desempenho hoje a Cresol Tenente Portela já realiza o preenchimento da carteira na sua unidade podendo desta forma devolver ao novo colaborador em tempo hábil e sem danos ao que prevê a lei, lembrando ainda que anualmente todas as carteiras são atualizadas.

Também a respeito do contrato de trabalho notou-se que está de acordo dentro do que é estabelecido em lei, com todos os itens pertinentes como atividade profissional a ser desenvolvida, local e horário de trabalho, data de admissão, salário acordado, cláusulas sujeitas às partes e assinado pelas partes. Neste momento verificou-se a presença de controles internos realizados pela cooperativa, que a mesma, para sua maior segurança estabelece alguns acordos com o colaborador, para evitar riscos desnecessários e problemas futuros.

Em análise às folhas de pagamento, observou-se que está tudo de acordo com as normas e leis. Referente à insalubridade do colaborador analisado foi feito os cálculos pertinentes á

folha e certificou-se de que todos os estão corretos e devidamente enquadrados dentro das alíquotas correspondentes, sendo discriminado minuciosamente no extrato da folha de pagamento. Lembrando que todos os colaboradores têm uma vez por ano o desconto de contribuição que é de estabelecido em acordo sindical, e que todos recebem vale alimentação sobre o qual não incide contribuição e que seu valor é estabelecido de acordo com o patrimônio da cooperativa.

Todos os funcionários estão sujeitos à compensação de horas, conforme já estabelecido no contrato de trabalho, a cooperativa possui um sistema eletrônico de controle, o que permite um controle efetivo e sem gerar dúvidas futuras. A unidade também controla para que as horas devidas ou em haver não ultrapassem muito tempo, as mesmas são pagas em horas trabalhadas ou em folga no mês seguinte evitando o acúmulo.

Tentou-se o acesso ao CAGED para análise, mas este está sujeito ao RH da central e por questão de tempo e informações não se obteve acesso, quanto às declarações da DIRF e RAIS analisou-se o prazo de entrega e certificou-se de que estava dentro do estabelecido em lei, ressaltando que o recibo do qual se teve acesso da DIRF foi referente ao ano de 2016 e a RAIS referente ao ano de 2015.

E por fim em análise das guias de recolhimento de INSS e FGTS verificou-se que a cooperativa realiza todos os recolhimentos em prazo hábil, e que todos os cálculos pertinentes estão de acordo, assim respeitando as determinações legais.

Diante do estudo desenvolvido na cooperativa de crédito Cresol percebeu-se que a mesma busca desenvolver suas funções de acordo com as normas estabelecidas por lei e também executar normas internas propostas pelos presidentes e diretores no que diz respeito a precauções e possíveis cobranças futuras.

O colaborador assina termos e declarações respeitando as normas internas propostas com ética e sabedoria, visto que manter controles internos adequados são necessários para garantir a eficiência operacional das entidades nas quais são envolvidos os direitos dos associados e a mesma preocupa-se com isso e faz tudo que está ao alcance para evitar erros e fraudes.

Pode-se dizer que a unidade analisada, assim como as demais que seguem o mesmo regimento interno das cooperativas, tem seu controle interno eficaz e adequado nos assuntos que foram abordados e nos dados coletados. Porém estão sempre em busca de ações e técnicas para melhor desenvolver seu trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo geral verificar os procedimentos de controle interno e as práticas adotadas em relação auditoria trabalhista na Cooperativa de Crédito CRESOL em Tenente Portela- RS.

Para alcançar o objetivo geral da pesquisa, foi aplicada uma pesquisa com metodologia teórico-empírica. Quanto aos objetivos como pesquisa descritiva, em relação aos procedimentos de pesquisa, estes se classificam como estudo de caso, pois tem como foco em uma unidade da cooperativa de crédito CRESOL, localizada no município de Tenente Portela - RS e quanto à abordagem do problema este estudo classifica-se como pesquisa qualitativa.

A população da pesquisa compreende a Cresol. A amostra foi escolhida intencionalmente e por acessibilidade dos dados. A obtenção dos dados ocorreu mediante coleta dos documentos como folha de pagamento, cartão ponto, guias de INSS, FGTS, DIRF, RAIS, contrato de trabalho e relação de empregados, resolução nº001/2015-PRV e relatório de avaliação de desempenho.

Os resultados evidenciados pelo estudo destacam em termos dos processos de contratação de funcionários, que a cooperativa segue um plano de cargos e salários. No momento da contratação é seguido todo o processo de seleção definido pela cooperativa, sendo

que a documentação necessária é encontrada nos arquivos e pastas pessoais junto ao contrato de trabalho, este que preenche todas as cláusulas estabelecidas por lei. Também ressaltando que a cooperativa possui ferramentas de auxílio ao controle interno junto ao contrato de trabalho sendo as declarações e termos sobre os quais os recém contratados ficam cientes e sujeitos.

Ainda, identificou-se a partir da análise dos procedimentos e documentação referente à elaboração da folha de pagamento mensal, que o pagamento da folha ocorre sempre no último dia do mês, são geradas pelo RH central de acordo com a legislação, as contribuições de FGTS e INSS são recolhidas dentro do prazo previsto em lei e suas alíquotas estão devidamente aplicadas e as folhas de pagamento estão assinadas pelos funcionários, além de relatarem minuciosamente todos os descontos e benefícios de cada colaborador.

Através dos achados da pesquisa, identificou-se que a cooperativa segue todos os requisitos exigidos por lei sem deixar lacunas para possíveis riscos ou erros. As situações analisadas que geram maiores riscos são em relação às folhas de pagamento e alíquotas, mas constatou-se que estas são realizadas e calculadas de forma correta. Outro aspecto que gera insegurança é em relação à folha ponto que até mesmo a cooperativa já respondeu processos trabalhista, porém atualmente utiliza-se de ponto eletrônico o qual não fomenta dúvidas e assim prevenindo-se de problemas futuros.

Em consonância com a análise efetuada, conclui-se em relação ao objetivo geral do estudo que foi de verificar os procedimentos de controle interno e as práticas adotadas em relação à auditoria trabalhista na Cooperativa de Crédito CRESOL em Tenente Portela- RS, que o mesmo foi atingido, devido à unidade estar enquadrada em todos os aspectos que fazem relação à auditoria trabalhista e também a realização de procedimentos de controle interno que a mesma desenvolve de forma autônoma e não exigíveis por lei aumentando assim a sua eficiência e eficácia.

Assim, como limitações da pesquisa destacam-se o tempo e o acesso a algumas informações. Todavia, como sugestão de pesquisa, recomenda-se que o estudo seja realizado em outras unidades cooperativas do mesmo ramo para uma possível comparação futura, ou mesmo em outros casos para identificação e revisão dos procedimentos em relação aos cálculos dos processos trabalhista sofridos.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Auditoria interna**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRAZ, Luciane Zanchi Horn. **Auditoria operacional de recursos humanos da empresa Carvões BV**. 2012.

COSTA, Machado (Org); ZAINAGHI, Domingos Sávio (Coord). **CLT interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 6 ed. Barueri: Manole, 2015.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Normas brasileiras de contabilidade: auditoria independente – auditoria interna – perícia contábil**. Porto Alegre, 2007.

CORDEIRO, Claudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas.** São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria operacional e de gestão: qualidade da auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2010.

MAIA, M. S.; DA SILVA, M. R.; DUEÑAS, R.; DE ALMEIDA, P. P.; MARCONDES, S.; CHING, H. Y. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, p. 54-70, 2005.

PAGNUSSATT, Alcenor. **Guia do cooperativismo de crédito: organização governança e políticas corporativas.** Porto Alegre: Sagra Luzzato, 2014.

RESKE FILHO, Antonio; DE ALBUQUERQUE JACQUES, Elizeu; MARIAN, Paulo David. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Sociais e Humanas**, v. 18, n. 2, p. 49-54, 2005.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO. **Cooperativismo de Crédito: boas práticas no Brasil e no Mundo.** Brasília: Farol Estratégias em Comunicação, 2016.

VIEIRA, Ronaldo Bernardino; NEVES, Anne Isabelly Pereira das. **Manual de auditoria trabalhista teoria e pratica na auditoria trabalhista.** Curitiba: CRV, 2015.

ZDANOWICZ, Jose Eduardo. **Gestão financeira para cooperativas: enfoques contábil e gerencial.** São Paulo: Atlas, 2014.

GESTÃO E ESTRATÉGIA EM CERVEJARIAS: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E INTERNACIONAL

Anni Kellen Cunico

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração -Unochapecó
anni@unochapeco.edu.br

Odilon Luiz Poli

Doutor em Educação – UNICAMP
Unochapecó
odilon@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni

Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB
Unochapecó
sady@unochapeco.edu.br

Júlio Adriano Ferreira dos Reis

Doutor em Administração Estratégica – PUC/PR
Unochapecó
julioreis@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar as publicações nacionais e internacionais que envolvem os temas gestão e estratégia em cervejarias e descrever as principais características da produção intelectual. Foram analisados 79 artigos, que correspondem a 141 pesquisadores envolvidos em 67 instituições de 33 países. Como metodologia foi elaborado um estudo bibliométrico a partir de uma busca sistemática nas bases de dados *Scopus*, *Science Direct* e *Spell*, num horizonte de tempo de 1981 a 2016. Foram observados os autores, instituições vinculadas, idioma, os principais temas abordados no período, os periódicos e respectivos países, também foi apresentada a rede de autoria e coautoria entre os pesquisadores. Dentre os resultados encontrados observa-se que 35% dos artigos foram produzidos individualmente, 38% apresentaram dois autores, 20% três autores e a minoria dos artigos, 6%, foram produzidos por quatro autores; quanto ao idioma 78% dos artigos são de língua inglesa, seguidos de 13% publicados em português; os países de maior publicação científica também são países importantes na produção e cultura cervejeira. Na apresentação do sociograma de redes evidenciou-se apenas uma rede simples de ligação entre dois autores. Esses dados podem ser utilizados como uma base para o desenvolvimento de outras pesquisas e para o levantamento de informações do mercado cervejeiro.

Palavras-chave: Cervejaria; Gestão; Estratégia; Pesquisa Bibliométrica.

1 INTRODUÇÃO

A riqueza da trajetória da cerveja se confunde com a própria história da humanidade. Muitos indícios levam a crer que por volta de 6.000 antes da Era Cristã, a fabricação da cerveja já era uma atividade bem estabelecida e aparentemente organizada (MORADO, 2009). Embora sua produção transcenda séculos, a indústria da cerveja pode ser considerada uma das mais importantes atividades produtivas do século XXI.

O consumo e a produção da cerveja é uma prática milenar, entretanto somente se tornaram expressivos nos últimos 150 anos. Atualmente estas atividades se encontram globalizadas e influenciam fortemente a economia de vários países, incluindo o Brasil, que vem

se destacando nesse mercado e chamando atenção de grandes empresas que atuam no setor (FREITAS, 2015).

A indústria da cerveja movimenta uma imensa rede que envolve desde a pesquisa, o cultivo, o processamento e a comercialização de insumos e matérias-primas até a entrega do produto ao consumidor. De acordo com a Associação Brasileira da Indústria da Cerveja – CervBrasil (2016), a cadeia produtiva da cerveja no Brasil mobiliza cerca de 12 mil fornecedores de bens e serviços e aproximadamente 8 milhões de profissionais das mais diversas áreas. Ao longo desse processo participam os setores da construção civil, transporte, energia, veículos, papel e celulose, alumínio e vidro, entre outros, envolvendo mais de 1 milhão de pequenas e médias empresas.

O mapa-múndi da cerveja se concentra em fronteiras definidas pelas raízes da sua origem, desenvolvimento, história e influência na cultura. A Europa, o Reino Unido, a Alemanha e a Bélgica têm importância histórica fundamental no mundo da cerveja. Os Estados Unidos são observados como terreno fértil da onda de influência europeia, germinando o maior movimento de cervejeiros caseiros e microcervejarias que se tem notícia na história. O Japão, grande produtor e inovador das técnicas de cervejaria industrial; a China, que já é o maior produtor mundial com enorme potencial de crescimento da indústria cervejeira, e o Brasil, um dos maiores produtores mundiais (MORADO, 2009).

Segundo dados da Kirin Company (2016a), a China se manteve no topo da lista dos maiores produtores de cerveja pelo 14º ano, seguida dos Estados Unidos e do Brasil. A África se destaca ao marcar seu 15º ano de crescimento consecutivo, se tornando a quinta maior região do mundo produtora de cerveja no ano de 2015. A relação das nações produtoras de cerveja mais importantes é liderada pela China (47,1 bilhões de litros), seguida pelos Estados Unidos (22,3 bilhões de litros), Brasil (13,8 bilhões de litros), Alemanha (9,5 bilhões de litros) e Rússia (7,8 bilhões de litros). Com exceção da Alemanha, a produção de cerveja em 2015 diminuiu em todos os demais países (BARTH-HAAS, 2016).

O setor cervejeiro brasileiro, no ano de 2016, foi responsável por 1,6% do PIB nacional e 14% da indústria de transformação. Investiu R\$ 17 bilhões de 2010 a 2014 (incluindo investimentos em marketing), faturou R\$ 77 bilhões, gerou R\$ 23 bilhões em tributos e 2,2 milhões de empregos (CERVBRASIL, 2016). Apesar de ter a cerveja como a bebida alcoólica mais consumida no país, o Brasil ainda encontra uma distância significativa entre o potencial produtivo/consumidor de cervejas industriais e artesanais. A expansão da classe média brasileira e o aumento em geral da renda média da população, propiciou a elevação da participação de cervejas de valor mais elevado no consumo de cerveja no país (SEBRAE, 2015).

Os avanços tecnológicos permitem, hoje, às cervejarias realizarem uma gestão mais efetiva sobre a qualidade e os processos do seu produto. Atentas aos mínimos detalhes do consumidor, as grandes cervejarias são capazes de desenvolver e fornecer produtos de alta qualidade e conformidade em qualquer parte do mundo. Já as cervejarias menores possuem a vantagem de oferecer diversificação e experimentação, conseguem perceber oportunidades e novos nichos, pelo fato de estarem mais próximas e focadas aos mercados regionais ou locais. (MORADO, 2009). Hoje, comumente, são vistos grupos de apreciadores de cerveja que produzem sua própria bebida. “A moda de fabricar cerveja na própria casa – *homebrewing* – ou em instalações alugadas – *brew on premise* – espalhou-se pelo mundo.” (MORADO, 2009, p. 264).

Considerando a importância desta cadeia produtiva para a ascensão econômica mundial, esta pesquisa procura responder à problemática: quais são as principais características da produção intelectual, nacional e internacional voltadas à gestão ou estratégia aplicadas no mercado cervejeiro? O objetivo deste artigo é caracterizar as publicações nacionais e internacionais voltadas à gestão ou estratégia aplicadas no mercado cervejeiro, especificamente as que envolvem os termos de cervejaria, gestão ou estratégia. Busca-se, assim, quantificar a

produção científica existente, descrever e identificar as principais características dos artigos selecionados.

O artigo está estruturado em cinco seções: a introdução, que contextualiza a pesquisa; a revisão da literatura, na qual situa o leitor quanto à literatura atual dos temas abordados; os procedimentos metodológicos aplicados na pesquisa e delineamentos de coleta e análise dos dados; a análise dos resultados; seguido das considerações finais e sugestões de pesquisa futura, e por fim são apresentadas as referências utilizadas neste estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Este tópico trata da fundamentação teórica sobre a temática do estudo, busca a revisão da literatura sobre Gestão Estratégica e o Mercado Cervejeiro, bem como aborda a teoria sobre a Pesquisa Bibliométrica.

2.1 Gestão Estratégica e o Mercado Cervejeiro

O termo estratégia vem sendo muito utilizado no campo da Administração e das Ciências Sociais. Historicamente esse campo de estudo foi marcado por abordagens prescritivas com orientação microeconômica e direcionado para a alta gerência (WHITTINGTON, 2006). Atualmente a estratégia é um conceito mestre dentro das organizações contemporâneas, é ponto central da vida organizacional, sendo um elemento de ligação entre o mundo interior das organizações hermeticamente fechadas e o mundo exterior dos ambientes nos quais operam (CARTER, CLEGG e KORNBERGER, 2010).

O conceito de estratégia é amplo e seu uso corrente permite associá-lo a desde um curso de ação bastante preciso até a um posicionamento organizacional, em toda alma, personalidade e razão de ser da empresa (MEIRELLES e GONÇALVES, 2006). Para Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), estratégia é um plano e é um padrão, as organizações desenvolvem planos para o seu futuro e também extraem padrões de seu passado. Essas estratégias podem ser realizadas – deliberadas – ou, não realizadas – irrealizadas. Ainda, estratégia é um truque, pode ser utilizada como uma manobra para enganar um oponente ou concorrente.

A diferença entre gestão estratégica e os processos tradicionais de planejamento estratégico de longo prazo é grande. Diferente do processo tradicional, a moderna gestão é uma forma de acrescentar novos elementos de reflexão e ação sistemática e continuada, conduzida e suportada pelos administradores da gestão, a fim de avaliar a situação, elaborar projetos de mudança estratégica e acompanhar os passos de implementação (COSTA, 2007). Para Whittington (2006), a estratégia é mais do que apenas uma propriedade das organizações; é algo que as pessoas fazem, com coisas que vem de fora, bem como de dentro das organizações, e com efeitos que permeiam através de sociedades inteiras.

A cadeia produtiva de bebidas possui considerável importância para a economia brasileira. A exigência de um mercado cada vez mais globalizado traz à tona o conceito de competitividade, onde as empresas se veem obrigadas a acumular capacidades e adotar estratégias para permanecerem ativas. Ferraz, Kupfer e Hagenauer (1996, p. 3) definem competitividade como “a capacidade da empresa formular e implementar estratégias concorrenciais, que lhe permitam ampliar ou conservar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado”.

O cenário brasileiro de cerveja atualmente concentra-se em três cervejarias, que juntas detém 94% do mercado, em ordem de participação está a Ambev (63%), a Heineken (19%) e a Petrópolis (12%). No entanto, mesmo com uma tendência à concentração da produção de cerveja no Brasil por grandes empresas internacionalizadas, presenciamos, desde a metade da década de 1990, um movimento de criação de microcervejarias e, a partir daí, um gradativo aumento no número destas, principalmente na última década. Esse fato acaba por modificar,

mesmo que de forma acanhada, o panorama da produção nacional de cerveja (CERVEJAS DO MUNDO, 2016).

A produção mundial cervejeira se caracteriza pela existência de grandes grupos empresariais multinacionais que dominam parcelas significativas do mercado global. A cervejaria detentora da maior fatia do mercado mundial é a belgo-brasileira AB InBev, responsável por 30% do mercado global (após fusão com a britânica e gigantesca SAB Miller) e a holandesa Heineken que detém 9,7% da produção mundial de cerveja, juntas estas megacervejarias produzem cerca de 790 milhões de hectolitros/ano (BARTH-HASS GROUP, 2016).

Em 2015 a produção mundial de cerveja diminuiu 30,2 milhões hectolitros, ou seja, 1,5% em comparação com o volume de saída em 2014. Os fatores que contribuíram para este resultado foi o aumento da inquietação, a influência política e as difíceis condições econômicas em vários países influentes na produção da cerveja. O aumento da produção em 91 países foi insuficiente para compensar a diminuição da produção de 38 outros países. (BARTH-HASS, 2016).

Mesmo apresentando queda na produção de cervejas de 2014 para 2015, a Kirin Company (2016a) realizou uma comparação da produção de cerveja em 2015 com a de 10 anos atrás, e apontou um crescimento de aproximadamente 17,3%. A China teve o maior aumento de volume em cerca de 12,35 milhões quilolitros, seguida pelo Brasil (em cerca de 4,45 milhões de quilolitros) e Vietnã (em cerca de 3,29 milhões de quilolitros). Há ainda outros países como Rússia, México, África do Sul, Dinamarca e Holanda que contribuem na produção mundial da cerveja, além de criar um ambiente de tradição compatível com os valores históricos e culturais ligados ao mundo da cerveja (KIRIN HOLDING COMPANY, 2016a; MORADO, 2009).

O Brasil, apesar de ter a cerveja como a bebida alcoólica mais consumida no país, ainda encontra uma distância significativa entre o potencial produtivo/consumidor de cervejas industriais e artesanais. No ranking de consumo o país ocupa a 26ª posição com 67,7 litros per capita (KIRIN HOLDINGS COMPANY, 2016b). Um setor que vem crescendo significativamente é o segmento de microcervejarias, que de acordo com Morado (2009), o termo surgiu para designar empreendimentos que visam produzir cervejas com diferencial local, geralmente atendendo a argumentos de tradição e qualidade diferenciada (MORADO, 2009).

Dados do Instituto da Cerveja Brasil (2016) apontam que, nos últimos anos, a taxa de crescimento de cervejarias artesanais está acima de 50 novos empreendimentos por ano, o que representa em média uma nova cervejaria por semana. No ano de 2015 o Brasil possuía 372 cervejarias artesanais, um crescimento de 17% em relação a 2014. De acordo com as estimativas, o ano de 2016 foi encerrado com 432 cervejarias artesanais e é esperado um total de 500 microcervejarias brasileiras até o final de 2017.

Além da implantação de novos empreendimentos cervejeiros, tem-se notado uma expansão de movimentos de produção caseira de cerveja – ou *homebrewing* – por todo o mundo. Esta prática iniciou nos Estados Unidos e Canadá e hoje, fabricar cerveja em casa utilizando fogão, a geladeira e utensílios domésticos não é uma aventura, mas sim uma atividade prazerosa (MORADO, 2009). “Produzir a própria cerveja é um ritual elegante e sofisticado e, com certeza, extremamente alegre” (MORADO, 2009, p. 309).

2.2 Pesquisa bibliométrica

A bibliometria, técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico surge no início do século como sintoma da necessidade do estudo e da avaliação das atividades de produção e comunicação científica (ARAÚJO, 2006). Dentre as diversas formas de medição voltadas para avaliar a ciência e os fluxos da informação, cabe citar a bibliometria, a cienciometria, a informetria e a recente webometria (VANTI, 2002).

A bibliometria é um conjunto de métodos de pesquisa, em constante evolução, desenvolvido pela Biblioteconomia e pelas Ciências da Informação, que utiliza análises quantitativa, estatística e de visualização de dados não só para mapear a estrutura do conhecimento de um campo científico, mas também como uma ferramenta primária para a análise do comportamento dos pesquisadores em suas decisões na construção desse conhecimento (VANTI, 2002). A pesquisa bibliométrica pode ser definida como um estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada. A bibliometria desenvolve padrões e modelos matemáticos para medir esses processos, usando seus resultados para elaborar previsões e apoiar tomadas de decisões (TAGUE-SUTCKIFFE, 1992).

A pesquisa bibliométrica é, geralmente, utilizada para se fazer um levantamento da quantidade e qualidade de artigos sobre um tema que é considerado relevante para uma determinada área. É o método para quantificar os processos de comunicação escrita e o emprego de parâmetros bibliométricos para mensurar a produção científica (OLIVEIRA, 2001). Este método não é baseado na análise de conteúdo das publicações. O cerne é a quantidade de vezes em que os respectivos termos aparecem nas publicações contendo os termos rastreados (YOSHIDA, 2010).

Estudos que estaticamente analisam características de publicações buscam quantificar, descrever e prever o processo de comunicação escrita. A bibliometria desenvolve-se inicialmente a partir da elaboração de leis empíricas sobre o comportamento da literatura, sendo que, entre os principais marcos de seu desenvolvimento, estão o método de medição da produtividade de cientistas de Lotka (1926), a lei de dispersão do conhecimento científico de Bradford (1934) e o modelo de distribuição e frequência de palavras num texto de Zipf (1949) (TAGUE-SUTCKIFFE, 1992; MACHADO JR et al., 2016).

A Lei de Lotka ou Lei do Quadrado Inverso consiste na medição da produtividade dos autores, através de um modelo de distribuição tamanho-frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos (TAGUE-SUTCKIFFE, 1992). Esta Lei foi formulada em 1926 e construída a partir de um estudo sobre a produtividade de cientistas, a partir da contagem de autores presentes no *Chemical Abstracts*, entre 1909 e 1916. Lotka descobriu que uma larga proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores, e um grande número de pequenos produtores se iguala, em produção, ao reduzido número de grandes produtores (ARAÚJO, 2006).

A segunda lei bibliométrica incide sobre conjuntos de periódicos e tem como objetivo descobrir a extensão na qual artigos de um assunto científico específico aparecem em periódicos destinados a outros assuntos, estudando a distribuição dos artigos em termos de variáveis de proximidade ou de afastamento, Bradford realiza uma série de estudos que culminam, em 1934, com a formulação da lei da dispersão (ARAÚJO, 2006). A Lei de Bradford ou Lei de Dispersão permite a medição da produtividade dos periódicos, estabelece o núcleo e as áreas de dispersão sobre um determinado assunto em um mesmo conjunto de periódicos (TAGUE-SUTCKIFFE, 1992).

A Lei de Zipf ou Lei do Mínimo Esforço, formulada em 1949, descreve a relação entre palavras e aponta para a medição da frequência do aparecimento dessas palavras em vários textos (TAGUE-SUTCKIFFE, 1992; ARAÚJO, 2006). Para Araújo (2006), a proposta da Lei de Zipf é de que, ao listar as palavras que ocorrem num texto em ordem decrescente de frequência, a posição de uma palavra na lista multiplicada por sua frequência é igual a uma constante.

As preocupações atuais dos pesquisadores em bibliometria caminham para direções distintas. Há um grupo particularmente preocupado com o aperfeiçoamento das fórmulas que expressam as leis, e outro grupo que passou a questionar a validade de estudos exclusivamente quantitativos (ARAÚJO, 2006). A necessidade de avaliar a expansão da ciência e da tecnologia

pelos diversas disciplinas do conhecimento vem se tornando notória, e é possível perceber que a bibliometria vem se consolidando como um método de estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender o objetivo desta pesquisa, o estudo realizado classifica-se como descritivo. O foco principal da pesquisa descritiva é descrever as características de determinada população ou fenômeno, podendo identificar relações entre as variáveis. (SILVA, 2003; GIL, 2010; RICHARDSON, 2014).

Quanto aos procedimentos, se caracteriza como uma pesquisa documental, pois visa selecionar, tratar e interpretar as informações, com o objetivo de extrair algum sentido e aplicar algum valor, assim, pode contribuir com a ciência na intenção de que outros pesquisadores possam voltar a desempenhar o mesmo papel no futuro (RAUPP; BEUREN, 2004). Como método de pesquisa foi realizado uma análise bibliométrica dos dados coletados, com abordagem quantitativa, no intuito de quantificar as publicações e os temas a serem analisados. A pesquisa quantitativa se caracteriza pela utilização de instrumentos estatísticos, tanto na coleta dos dados e também no seu tratamento. O comportamento geral dos acontecimentos é mais importante do que a busca a fundo o conhecimento da realidade dos fenômenos (RAUPP; BEUREN, 2004). O método de pesquisa quantitativa é utilizado para conduzir a pesquisa na intenção de garantir a precisão dos resultados, a fim de evitar distorções na análise e interpretação dos resultados (RICHARDSON, 2014).

Neste estudo a análise bibliométrica foi organizada em três etapas: planejamento, coleta e resultado. O planejamento iniciou em outubro de 2016 quando se definiu os critérios de limitação da busca dos dados em base eletrônica. Os artigos revisados foram extraídos das bases de dados internacionais *Scopus* (<http://www.scopus.com/>) e *Science Direct* (<http://www.sciencedirect.com/>), e da base nacional *Spell* (<http://www.spell.org.br/>). Considerando o problema de pesquisa, foram delimitados, ainda na fase de planejamento, os termos de busca. A tabela abaixo ilustra os parâmetros de busca utilizados para a pesquisa nas bases de dados internacionais, do qual resultaram 61 artigos da *Scopus* e 14 artigos da *Science Direct*. Entretanto, após a eliminação de duplicações, restaram oito artigos desta base. Quanto à base nacional foram considerados todos os artigos resultantes da pesquisa que envolvem os termos “cervejaria” ou “cervejira” no título ou resumo ou palavra-chave, totalizando 10 artigos. Também foram consultadas outras bases nacionais como SciELO e Capes, porém, não resultaram em artigos correspondentes as áreas de interesse desta pesquisa.

Tabela 1 – Parâmetros de busca utilizados nas bases internacionais

Critérios	Valores
Palavras-chave	Brewery AND Management OR Strategy
Campos filtrados	Article Title, Abstract, Keywords
Tipo de documento	Article
Áreas de Pesquisa	Business, Management and Accounting Economics, Econometric and Finance Social Science

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

Através da aplicação dos critérios supracitados, a coleta de dados encerrou-se em janeiro de 2017 e resultou um total de 79 artigos num horizonte de tempo de 1981 a 2016. Os dados coletados das publicações incluem as seguintes informações para cada artigo: ano, autorias e coautorias, periódico, autores com suas respectivas instituições de filiação e país de publicação. Considerando que do total de artigos analisados, apenas 10 possibilitaram a leitura na íntegra, a análise qualitativa limitou-se aos dados: temas abordados, idioma e palavras-chave.

Para análise dos dados foram utilizadas ferramentas de auxílio, sendo elas: o *software* Excel para análise de conteúdo simples, e o *software* de análise UCINET 6 for Windows para

criação de redes. As redes de relacionamento com representação gráfica permitem compreender o comportamento social que ocorre entre atores ou instituições (PROCÓPIO JR; LAENDER; MORO, 2011).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta etapa da pesquisa são apresentados os resultados quantitativos e qualitativos obtidos da análise dos 79 artigos, publicados em 67 periódicos, envolvendo 100 instituições de pesquisa e 141 autores de 33 diferentes países, num período de tempo de 2016 a 1981.

4.1 Bases de dados utilizadas

A coleta de dados realizada resultou em 79 artigos oriundos das bases de dados apresentadas na Tabela 2. Observa-se que o maior percentual de dados analisados nesta pesquisa provém da base internacional *Scopus*, totalizando 77% dos artigos analisados. Os outros 23% são artigos extraídos da base internacional *Science Direct* e da base nacional *Spell*.

Tabela 2 – Bases de dados utilizadas na pesquisa

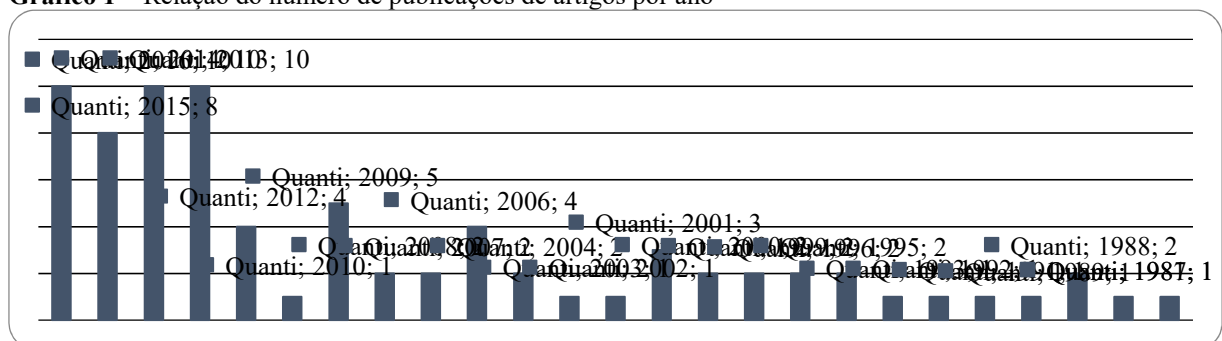
Base de Dados	Quantidade de artigos	%
<i>Scopus</i>	61	77%
<i>Science Direct</i>	8	10%
<i>Spell</i>	10	13%
Total	79	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

4.2 Publicações no período

Este estudo analisou 79 artigos num horizonte de tempo de 2016 a 1981. Observa-se que de 2000 a 2016 foi o período com maior número de publicação, 48 artigos, representando 61% do total. Os demais anos analisados apresentam entre quatro e um artigos publicados por ano. A atual crescente de publicações sobre o tema aponta para o aumento do interesse sobre o assunto e revela um histórico escasso de publicações. O Gráfico 1 demonstra a quantidade de publicações realizadas no período de tempo analisado.

Gráfico 1 – Relação do número de publicações de artigos por ano



Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Esta pesquisa envolveu publicações de 67 periódicos distintos. Na Tabela 3 estão relacionados os periódicos que tiveram duas ou mais publicações no período de tempo estudado. O *Journal of Cleaner Production* teve quatro publicações, seguido do *Long Range Planning* com três artigos publicados no período, os outros seis periódicos citados tiveram duas publicações cada. No total de 67 revistas, 72% dos periódicos tiveram apenas um artigo publicado.

Tabela 3 – Relação da quantidade de artigos publicados em cada periódico

Periódico	Quantidade
Journal of Cleaner Production	4
Long Range Planning	3
Accounting History Review	2
Business History	2
Eastern European Journal of Enterprise Technologies	2
Environment, Development and Sustainability	2
Journal of African Business	2
Journal of Management and Organization	2
Outros Periódicos	48
Total	67

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

À luz da Lei de Bradford, que possibilita estimar o grau de relevância dos periódicos que atuam em áreas do conhecimento específicas, a Tabela 4 demonstra a divisão dos periódicos em três zonas, cada uma com um terço da produção total.

Tabela 4 – Aplicação da Lei de Bradford

Zona 1	Zona 2	Zona 3
15 periódicos	26 periódicos	26 periódicos
Total 27 publicações	Total 26 publicações	Total 26 publicações

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Seguindo a proporção da Lei, o núcleo de interesse de investigação pode ser obtido por meio da proporção 1: n: n², com distribuição dos 67 periódicos que compõe a amostra desta pesquisa. Analisando os dados da Tabela 4 é possível identificar uma discrepância na aplicação da Lei de Bradford. Considerando 15 periódicos na Zona 1, tem-se 26 periódicos na Zona 2 e 26 na Zona 3. Desta forma, esta distribuição não se enquadra na proporção 1: n e n², o que indica a inexistência de um núcleo de interesse de investigação a partir da amostra analisada. A Lei de Bradford é útil no processo de aquisição e descarte de periódicos, através de sua aplicação é possível identificar uma quantidade significativa de artigos sobre o assunto de interesse (GUEDES e BORSCHIVER, 2005). Os dados desta pesquisa relevam ser um tema de interesse, entretanto ainda não se configura como consolidado. As produções investigadas empregaram maior regularidade a partir do ano de 2009 e do ano de 2013 em diante se inicia uma produção mais sólida. Esta análise indica uma expectativa de crescimento significativo nos próximos anos e uma possível consolidação do tema junto à comunidade científica.

Na análise dos 79 artigos foram encontradas 306 palavras-chaves. A tabela 5 apresenta os termos utilizados nos artigos que apareceram com maior frequência. O percentual calculado tem base no total dos termos utilizados, ou seja, 306.

Tabela 5 – Frequência de termos contidos nas palavras-chave dos artigos

Palavras	Quantidade	%
Indústria cervejeira	14	5%
Cervejaria	10	3%
Gestão	10	3%
Marketing	7	2%
Pequenas e Médias Empresas	5	2%
Inovação	5	2%
Estratégias	5	2%
Desenvolvimento	5	2%
Turismo cervejeiro	4	1%
Empreendedorismo	4	1%

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Quanto ao idioma utilizado nas publicações do período analisado, verificou-se que existe predomínio de publicações em inglês com 78% (62 artigos), seguido de 10 artigos (13%) na língua portuguesa. Outros idiomas também aparecem, como o espanhol com três artigos e o

alemão, croata, russo e ucraniano representando um artigo cada. A Tabela 6 demonstra os resultados.

Tabela 6 – Idioma das publicações

Idioma	Artigos publicados	%	% acumulado
Inglês	62	78%	78%
Português	10	13%	91%
Espanhol	3	4%	95%
Alemão, Croata, Russo e Ucraniano	1	5%	100%
Total	79	100%	-

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Quanto às instituições de pesquisa envolvidas, a brasileira Universidade Federal do Paraná – UFPR lidera a lista com cinco autorias, seguida da austríaca Karl-Franzes-Universitat Graz, da ucraniana National University of Food Technologies of Ukraine e da brasileira Universidade de São Paulo – USP com quatro autores cada uma. Com três autores surgem à dinamarquesa Aarhus Universitet, a brasileira Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC-RJ, a americana The University of North Carolina, a também brasileira Universidade Nove de Julho – UNINOVE e a alemã Universitat Gottingen. A Tabela 7 apresenta todas as instituições que participam com dois ou mais autores. No grupo Outras Instituições encontram-se 73 instituições representadas por apenas um autor.

Tabela 7 – Instituições de pesquisa, seus países e autorias

Instituições de Pesquisa	País	Quantidade de autores
Universidade Federal do Paraná	Brasil	5
Karl-Franzens-Universitat Graz	Áustria	4
National University of Food Technologies of Ukraine	Ucrânia	4
Universidade de São Paulo	Brasil	4
Aarhus Universitet	Dinamarca	3
Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro	Brasil	3
The University of North Carolina	Estados Unidos	3
Universidade Nove de Julho	Brasil	3
Universitat Gottingen	Alemanha	3
Universite Concordia	Canadá	2
University of Stirling	Canadá	2
Barry University	Estados Unidos	2
China Europe International Business School	China	2
Gakushuin University	Japão	2
Panepistimion Makedonias	Grécia	2
Riga Technical University	Letônia	2
The Technical University of Denmark	Dinamarca	2
Universidad de Jaen	Espanha	2
Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín	Venezuela	2
Universidade de Santa Cruz do Sul	Brasil	2
Universidade Federal do Rio de Janeiro	Brasil	2
Università degli Studi della Tuscia Viterbo	Itália	2
University of Ibadan	Nigéria	2
University of Nigeria	Nigéria	2
University of Otago	Nova Zelândia	2
University of Tasmania	Austrália	2
Victoria University Melbourne	Austrália	2
Outras Instituições	-	73
Total		141

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

O estudo demonstra a forte participação de instituições brasileiras por quantidade de autores, mesmo que a amostra de artigos brasileiros analisadas seja de apenas 10, os pesquisadores brasileiros representam o maior volume de autores. Considerando que para os artigos brasileiros foram considerados todas as publicações que envolvem os termos

“cervejaria” e “cervejeira”, este dado pode demonstrar o aumento no interesse em pesquisas sobre o mercado cervejeiro.

Ao classificar as principais temáticas abordadas no período, de acordo com a Tabela 8, constata-se que o tema mais publicado é Crescimento do mercado cervejeiro com seis artigos, seguido do tema Impacto Ambiental e Marketing com cinco artigos, Empreendedorismo, Gerenciamento de risco, Identidade organizacional e Turismo de cerveja ambos com quatro artigos, Aprendizagem, Comportamento gerencial e Gestão do conhecimento com 3 artigos, e Competitividade, Comportamento do consumidor, Estrutura de mercado, Gestão da qualidade, Inovação, Poder de mercado, Processos tecnológicos de fabricação, Produção cervejeira, Reestruturação organizacional e Sistemas de informação, ambos com 2 artigos.

Tabela 8 – Temas abordados nas publicações

Tema	Quantidade
Crescimento do mercado cervejeiro	6
Impacto ambiental	5
Marketing	5
Empreendedorismo	4
Gerenciamento de risco	4
Identidade organizacional	4
Turismo de cerveja	4
Aprendizagem	3
Comportamento gerencial	3
Gestão do conhecimento	3
Competitividade	2
Comportamento do consumidor	2
Estrutura de mercado	2
Gestão da qualidade	2
Inovação	2
Poder do mercado	2
Processos tecnológicos de fabricação	2
Produção cervejeira	2
Reestruturação organizacional	2
Sistemas de informação	2
Outros	18
Total	79

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

O grupo Outros engloba temáticas abordadas em apenas um artigo, entre elas: Consumo de mercado, Desempenho estratégico, Gestão de cadeia de suprimentos, Sustentabilidade, etc.

No que se refere ao número de autores por artigos, os dados demonstraram uma variação entre um e quatro autores. Na Tabela 9, observa-se que 35% dos artigos foram produzidos individualmente, 38% apresentaram dois autores, 20% três autores e a minoria dos artigos, 6%, foram produzidos por 4 autores. Esses dados evidenciam boa colaboração entre os autores.

Tabela 9 – Quantidade de autores por artigo

Autores por artigo	Número de artigos	%	% acumulado
1	28	35%	35%
2	30	38%	73%
3	16	20%	94%
4	5	6%	100%
Total	79	100%	-

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Com o estudo foram identificados 141 autores de 33 países diferentes. Os Estados Unidos dividem a liderança da lista com o Brasil, o primeiro possui 25 autores e o segundo 24. O terceiro país com 11 autores é o Reino Unido, seguido da Alemanha com oito, da Dinamarca com seis. A Austrália, Áustria, Nigéria e Ucrânia possuem cinco autores cada, o Canadá, China e Nova Zelândia com quatro, a África do Sul, Espanha, Irlanda e Itália com três.

A tabela 10 apresenta a relação total de países e a participação dos autores nas publicações do período analisado. É possível observar que a maioria dos países listados abaixo também são os citados nos rankings da produção cervejeira mundial ou estão ligados com a cerveja pela sua tradição cultural e histórica.

Tabela 10 – Quantidade de autores por país

País	Autores por país
Estados Unidos	25
Brasil	24
Reino Unido	11
Alemanha	8
Dinamarca	6
Austrália, Áustria, Nigéria e Ucrânia	5
Canadá, China e Nova Zelândia	4
África do Sul, Espanha, Irlanda e Itália	3
Escócia, Grécia, Índia, Japão, Letônia e Venezuela	2
Botsuana, Camarões, Croácia, Eslovênia, França, Gana, Líbano, Maurício, México, Papua Nova Guiné e Sudão	1

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Do total de autores identificados, apenas um escreveu três artigos; 10 escreveram dois artigos; enquanto que os demais, ou seja, 130 autores publicaram apenas um artigo cada. Os dados são apresentados na Tabela 11.

Tabela 11 – Relação de autores que mais publicaram

Autor	Artigos publicados
Michael Bamidele Fakoya	3
Ahmet T. Şatir	2
Alonso Moreno	2
Anatoliy P. Ladanyuk	2
Charisis G. Vrellas	2
Dia Bandaly	2
George D. Tsiotras	2
John M T Balmer	2
Latha Shanker	2
Mario Burghausen	2
Vasil Kishenko	2

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Os pressupostos teóricos da produtividade dos autores indicam que 1/3 da literatura é produzida por menos de 1/10 dos autores mais produtivos (PRICE, 1976; ARAÚJO, 2006). Ao analisar-se a Lei do Elitismo de Price (1976), onde o número de membros da elite corresponde a raiz quadrada do número total de autores (141), e que metade do total da produção (79) é considerada o critério para se saber se a elite é produtiva ou não, tem-se que 12 autores seriam responsáveis por 40 artigos, fato que não ocorre na amostra em estudo, ou seja, revela-se que não há formação de elite nas publicações estudadas.

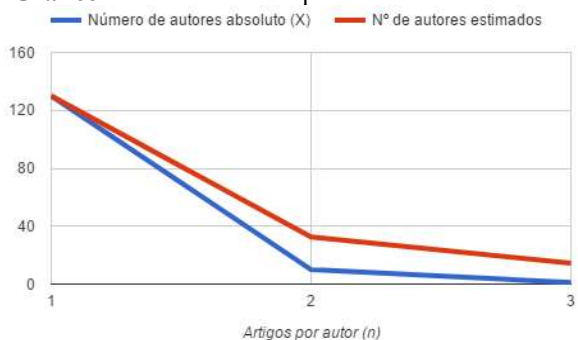
A Tabela 12 demonstra a produtividade por autor, considerando os pressupostos da Lei de Lotka para o cálculo, os autores e coautores receberam a mesma pontuação (URBIZAGASTEGUI, 2008). No Gráfico 2 observa-se a distribuição gráfica em forma de J inverso.

Tabela 12 – Produtividade por autor

Artigos por autor (n)	Número de autores absoluto (X)	% de autores absolutos	Nº de autores estimados Lei de Lotka*
1	130	92,2%	130
2	10	7,1%	33
3	1	0,7%	14
Total:	141	100,0%	177

* $Y_n = X1(1/n^2)$

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

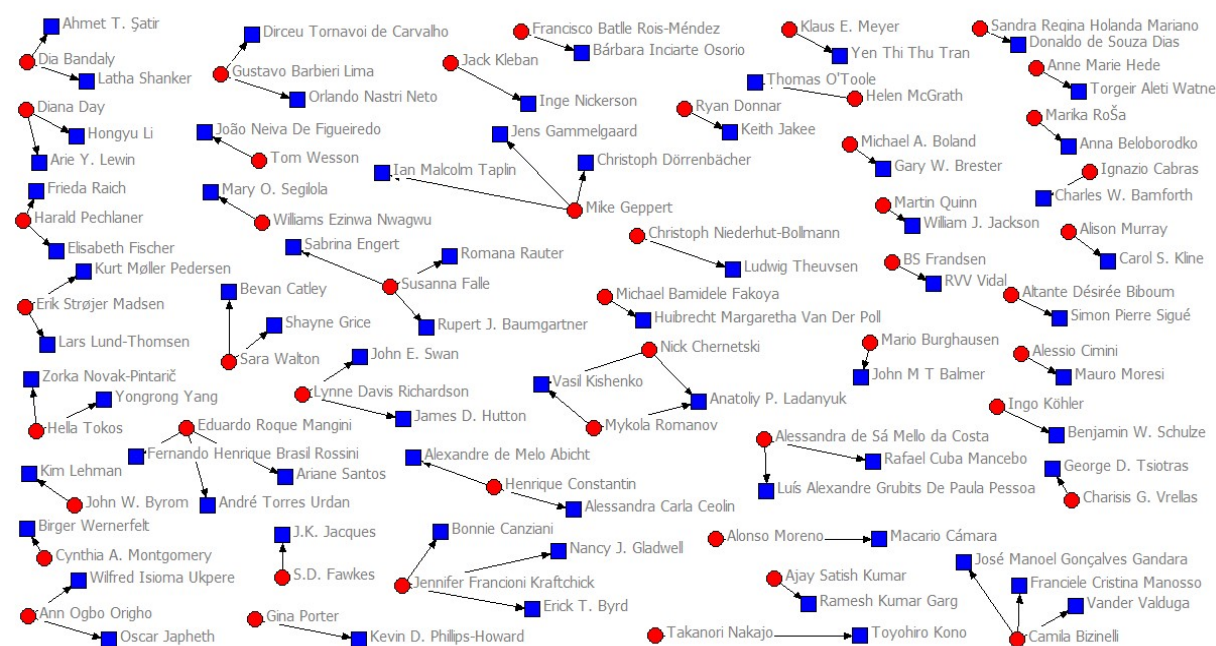
Gráfico 2 – Produtividade por autor

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Os resultados do estudo demonstram a falta de aderência a Lei de Lotka. A Tabela 12 indica que a frequência de autores com uma única produção representa 92,2%. A representação do Gráfico 2 releva de forma mais precisa que a Lei de Lotka não se confirma na sua essência na amostra de dados da pesquisa. A baixa produtividade pode estar associada ao fato do assunto ser de pouco interesse entre os pesquisadores, e ser estudado com mais evidência na última década. Segundo Urbizagastegui (2008), a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica dos temas em expansão e desenvolvimento na procura da sua institucionalização, o que constata com os resultados revelados nesta pesquisa.

A Figura 1 apresenta o sociograma da rede das autorias e coautorias no período estudado (1981-2016). A rede foi elaborada com autores que tiveram no mínimo uma coautoria, os artigos individuais foram suprimidos para melhor visualização.

Figura 1 - Sociograma da rede das autorias e coautorias 1981-2016



Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

A análise de rede de coautoria permite a visualização dos principais autores do tema, neste caso apenas dois autores fazem uma rede de ligação, são eles: Vasil Kishenko e Anatoliy P. Ladanyuk, os demais pontos ilustrados representam apenas relações simples entre as autorias e coautorias. De acordo com Guedes e Borschiver (2005), quanto mais densa a rede se apresentar, maior a possibilidade do fluxo de informações na difusão do conhecimento. Observa-se na Figura 1 a ocorrência de uma baixa densidade da rede, fato que pode se configurar como uma das dificuldades para a consolidação da produção científica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa dimensionou e investigou as publicações nacionais e internacionais voltadas a temática de gestão e estratégia em cervejarias entre os anos de 1981 a 2016. Buscou-se evidenciar a principais características das publicações, a relação de autores, instituições, temas, idiomas, frequência das palavras-chave, instituições de pesquisa envolvidas e seus respectivos países. O estudo envolveu 79 artigos, identificou 141 autores de 33 países, que publicaram em 67 periódicos distintos e representaram 100 instituições de pesquisa de todo o mundo.

As análises evidenciaram um escasso histórico de publicação até o ano 2000, apenas 31 artigos foram publicados em 19 anos. A partir deste período as publicações sobre as temáticas investigadas se tornaram mais frequentes e representaram 61% dos artigos analisados. A crescente de publicações sobre o tema acompanha o crescimento do mercado cervejeiro. Em se tratando das publicações nacionais, este fato se alinha ao pouco conteúdo publicado sobre o mercado, visto o aumento de segmentos cervejeiros, a possibilidade de novos nichos de mercados e a dificuldade em encontrar dados sobre o setor. Considerando as 100 instituições com maior número de autores relacionados, destaca-se uma instituição brasileira, este é outro dado que revela um possível aumento do interesse dos pesquisadores brasileiros por temas relacionados à cervejaria.

Do total de autores identificados, apenas um escreveu três artigos; 10 escreveram dois artigos; enquanto que os demais, ou seja, 130 autores publicaram apenas um artigo cada, demonstrando ser um campo de estudos não consolidado e em fase de expansão. No que se refere ao número de autores por artigos, os dados demonstraram uma variação entre um e quatro autores. Ao abordar a rede sociométrica, observa-se que os autores têm a produção cooperada de forma reduzida, apenas dois autores formaram parceria e os demais estabelecem pouca ou nenhuma produção cooperada.

No total de 67 revistas, 72% dos periódicos tiveram apenas um artigo publicado. As produções investigadas apresentaram maior regularidade a partir do ano de 2009, e do ano de 2013 em diante é visto o início de uma produção mais sólida. Estes dados indicam uma expectativa de crescimento significativo das produções para os próximos anos e uma possível consolidação do campo de estudos junto à comunidade científica. Nos temas abordados os mais relevantes foram: Crescimento do mercado cervejeiro com seis artigos, seguido do tema Impacto Ambiental e Marketing com cinco artigos, Empreendedorismo, Gerenciamento de risco, Identidade organizacional e Turismo de cerveja ambos com quatro artigos. Foram encontradas 306 palavras-chave, sendo que as de maior frequência foram: Indústria cervejeira, cervejaria, gestão e marketing.

Quanto ao idioma utilizado nas publicações do período analisado, verificou-se que existe predomínio de publicações em inglês com 78% (62 artigos), seguido de 10 artigos (13%) na língua portuguesa. Outros idiomas também aparecem, como o espanhol, alemão, croata, russo e ucraniano. Entre os países envolvidos estão os Estados Unidos com 25 autores, seguido do Brasil com 24, Reino Unido com 11 autores, Alemanha com oito e Dinamarca com seis. Evidencia-se que os países relacionados com o maior volume de autores também são as nações citadas nos rankings da produção cervejeira mundial ou possuem vínculo com a cerveja pela sua tradição cultural e histórica.

Este estudo demonstra-se relevante pela dificuldade em encontrar dados e informações que envolvem termos gerenciais em cervejarias e pelo fato de não existir estudo bibliométrico anterior. Os resultados desta pesquisa poderão ser úteis a todos os interessados nos trabalhos científicos desenvolvidos na área de gestão e estratégia com foco no mercado de cervejas. Espera-se também que este artigo sirva como base para o desenvolvimento de outras pesquisas e contribua para o levantamento de informações do mercado em questão.

Quanto às limitações desta pesquisa é possível citar a falta de acesso integral aos artigos analisados, fator que dificultou uma análise qualitativa mais ampla. Recomenda-se para futuros estudos bibliométricos a exploração de outros temas gerenciais do mundo cervejeiro, a fim de se constituir dados históricos e evolutivos do setor.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.
- BARTH-HAAS GROUP. **The Barth Report Hops 2015/2016**. 2016. Disponível em: <<http://www.barthhaasgroup.com/images/mediacenter/downloads/pdfs/412/barthreport20152016n.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2016.
- CARTER, C.; CLEGG, S.; KORNBERGER, M. Re-framing strategy: Power, politics and accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 23, n. 5, p. 573-594, 2010.
- CERVBRASIL – Associação Brasileira da Indústria da Cerveja. **Anuário 2016**. 2016. Disponível em: <http://www.cervbrasil.org.br/arquivos/anuario2016/161130_CervBrasil-Anuario2016_WEB.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2017.
- CERVEJAS DO MUNDO. **História da cerveja – Brasil – 1ª parte**. 2016. Disponível em: <<http://www.cervejasdomundo.com/Brasil.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2016.
- COSTA, E. A. **Gestão estratégica: da empresa que temos para a empresa que queremos**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- FERRAZ, J. C.; KUPFER, D. S.; HAGUENAUER, L. **Made in Brazil: desafios competitivos para a indústria**. Rio de Janeiro: Campus, 1996. 386p.
- FREITAS, A. G. Relevância do mercado cervejeiro brasileiro: avaliação e perspectivas e a busca de uma Agenda de Regulação. **Revista Pensamento e Realidade**. v. 30, n. 2, p. 22-33, 2015.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GUEDES, V. F. S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. Encontro Nacional de Ciências da Informação. **Anais...** Salvador, 6, jun. 2005.
- INSTITUTO DA CERVEJA BRASIL. **Cervejas artesanais no Brasil**. 2016. Disponível em: <<https://www.institutodacerveja.com.br/blog/n113/novidades/cervejarias-artesanais-no-brasil>>. Acesso em: 29 jan. 2017.
- KIRIN HOLDINGS COMPANY. **Kirin Beer University Report Global Beer Production by Country in 2015**. 2016a. Disponível em: <http://www.kirinholdings.co.jp/english/news/2016/0810_01.html>. Acesso em: 29 jan. 2017.
- KIRIN HOLDINGS COMPANY. **Kirin Beer University Report Global Beer Consumption by Country in 2015**. 2016b. Disponível em: <http://www.kirinholdings.co.jp/english/news/2016/1221_01.html>. Acesso em: 29 jan. 2017.
- MACHADO, JR. C; SOUZA, M. T. S.; PARISOTTO, I. R. S.; PALMISANO, A. As leis da bibliometria em diferentes bases de dados científicos. **Revista de Ciências da Administração**. v.18, n. 44, p. 111-123, abril 2016.
- MEIRELLES, A. M.; GONÇALVES, C. A. O que é estratégia: histórico, conceito e analogias. In: GONÇALVES, C.A; FILHO, G. C.; NETO, M. T. R. **Estratégia Empresarial – O desafio nas organizações**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-15.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B; LAMPEL J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MORADO, R. **Larousse da Cerveja**. São Paulo: Larousse do Brasil, 2009.

OLIVEIRA, J. C. **Estudo bibliométrico das publicações de custos em enfermagem no período de 1966 a 2000**. 2001. Dissertação (Mestrado em Enfermagem) - Escola de Enfermagem, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

PRICE, D. de S. **O desenvolvimento da ciência: análise histórica, filosófica, sociológica e econômica**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos. 1976.

PROCÓPIO JR., P. S., LAENDER, A. H. F., MORO, M. M. Análise da rede de coautoria do simpósio brasileiro de bancos de dados. In: Simpósio Brasileiro de Banco de Dados, 26., 2011, Florianópolis. **Anais do XXVI Simpósio Brasileiro de Banco de Dados**. Florianópolis: SBBD, p. 050-2 a 050-8. Out, 2011.

Sebrae Inteligência Setorial. Disponível em: <<https://www.sebraeinteligenciasetorial.com.br/produtos/relatorios-de-inteligencia/cervejas-artesanais/55c4ad3614d0c01d007ffae#download>>. Acesso em: 15/10/2016.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TAGUE-SUTCKIFFE, J. An introduction to informetrics. **Information Processing & Management**, v. 28, n. 1, p. 1-3, 1992.

URBIZAGASTEGUI, R. A produtividade dos autores sobre a Lei de Lotka. **Ciência da Informação**, v. 37, n. 2, p. 87-102, mai/ago. 2008.

VANTI, N. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da Informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da Informação**, v. 31, n. 2, p. 152-162, 2002.

YOSHIDA, N. D. Análise bibliométrica: um estudo aplicado à previsão tecnológica. **Revista Future**. Future Studios Research Journal, São Paulo, v.2, n.1, p. 52-84, jan/jun. 2010. Disponível em: <<http://www.revistafuture.org/FSRJ/article/viewFile/45/68>>. Acesso em: 10/10/2016.

WHITTINGTON, R. Completing the practice turn in strategy research. **Organization Studies**, v. 27, n. 5, p. 613-634, 2006.

EMPRESA FAMILIAR: UMA ANÁLISE DOS EMPRESÁRIOS QUANTO AOS FILHOS NA GESTÃO DA EMPRESA FAMILIAR

Fábio José Diel

Mestre em Ciências Contábeis

Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ

Fabício Falabrette

Especialização em MBA em Gestão Estratégica e Controladoria

Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ

Elisandra Henn Diel

Mestre em Ciências Contábeis

CELER Faculdades

RESUMO

Devido à quantidade de empresas familiares no Brasil, e ressaltando a importância que as mesmas possuem economicamente, este artigo tem por objetivo analisar as dificuldades e as oportunidades ocorridas com a entrada dos filhos nas empresas administradas por seus pais e também obter uma análise dos empresários referente a esse assunto. Visa por meio de uma pesquisa descritiva, analisar como os empresários da região de Frederico Westphalen - RS e municípios vizinhos avaliam e administram a entrada de seus filhos na gestão da empresa familiar e se há algum tipo de planejamento sucessório, tendo em vista que a grande parte da economia gerada no país origina-se de pequenas e médias empresas. Para a realização do estudo foram aplicados questionários aos gestores, obtendo 28 respostas, e posteriormente aplicando a análise fatorial exploratória. Os resultados apontam que os filhos possuem maior nível de instrução em áreas de administração e os pais consideram os filhos mais aptos a gerenciarem o negócio. Outro resultado importante encontrado é que onde se tem maiores incentivos aos filhos, melhor a percepção dos pais sobre a capacidade dos filhos de gerenciar o negócio futuramente.

Palavras-chave: Empresa familiar; Sucessão familiar; Gestão de negócios.

1 INTRODUÇÃO

Segundo uma pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) referente a empresas familiares, aponta-se que 90% delas são administradas por famílias, em que há a participação de pais, filhos, netos e avós no negócio, nesse sentido, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), contribui que as mesmas respondem por 50% do Produto Interno Bruto brasileiro (PIB) e que dos 300 maiores grupos empresariais no País, 265 são familiares. Albuquerque, Pereira e Oliveira (2014) ressaltam também que as empresas familiares apresentam relevância econômica em todo o mundo, porém, alguns problemas internos na gestão de empresas familiares têm sido pouco estudados, como o processo de sucessão e a presença de questões de gênero na gestão das organizações.

Para Hayes et al. (2008, p. 302), “uma organização composta por muitos grupos precisa de abordagens diferentes para melhorar seu desempenho”. Sua afirmação é de excepcional fundamento, pois, se dentro de casa às vezes o relacionamento familiar gera conflitos, dentro de uma organização, na qual há deveres a cumprir, metas a alcançar, planejamento a definir, clientes a atender, funcionários a treinar, entre outros, caso isso tudo não esteja organizado,

pode-se tornar um gerador de conflitos dentro da família, podendo ocorrer no pior dos casos fechamento de empresas e separação de membros familiares.

Dessa forma, o presente artigo tem como problema de pesquisa a seguinte questão: Qual a percepção dos empresários quanto ao processo de sucessão em empresas familiares da região de Frederico Westphalen do Rio Grande do Sul?

Provindo dessa consideração, o objetivo geral do artigo resume-se em analisar as dificuldades e as oportunidades ocorridas com a entrada dos filhos nas empresas administradas por seus pais e também obter uma análise dos empresários referente a esse assunto.

Na presente pesquisa, explorou-se o conceito de empresa familiar juntamente com a sucessão familiar, pois ambos os assuntos estão diretamente relacionados ao problema proposto pelo artigo, porém, o foco central do estudo é analisar a influência que o principal sucessor da família pode gerar com sua entrada nos negócios familiares, ou seja, o que ele pode vir a agregar na organização e o que de certa forma pode vir a dificultar, ou seja, os principais desafios que serão encontrados. Geralmente o primeiro emprego do filho é na empresa familiar, caso pais e filhos consigam se entender, o filho acaba por decidir a ficar trabalhando junto com seus pais, no entanto, sabe-se que chegar a acordos no trabalho é uma tarefa difícil e as decisões podem ser ainda mais complicadas quando o colega, sócio, chefe ou subordinado é o próprio pai ou o filho, sendo assim, separar a vida pessoal da profissional é um dos principais desafios (G1, 2010).

Esse estudo buscou, portanto, através de uma pesquisa descritiva que tem a finalidade de observar, registrar e analisar os fenômenos ou sistemas técnicos de determinado assunto, sem, contudo, entrar o mérito dos conteúdos (BARROS; LEHFELD, 2007), o que ocorre nas empresas familiares da região do médio e alto Uruguai com a entrada dos filhos nos negócios da família.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nessa seção irá ser apresentado o conceito de empresa familiar juntamente com conceito de sucessão familiar e alguns documentários referentes à entrada de uma nova geração na gestão das empresas familiares.

2.1 Conceitos de Empresa Familiar

Por se tratar de um assunto praticamente novo em termos teóricos, buscar uma definição para empresa familiar não tem sido uma tarefa fácil para os autores.

Empresa familiar é como uma organização econômica, onde há fatores produtivos com a função de criar riquezas mediante a produção de bens e serviços, também há responsabilidade e controle do empresário que a criou, podendo este assumir a propriedade da empresa ou apenas representá-la. (ALBI, 1994). Considera-se empresa familiar, uma organização comandada por membros de uma mesma família a pelo menos duas gerações, ocorrendo uma mistura de interesses entre empresa e a família proprietária. (DONNELLEY, 1967; RICCA, 1998).

A definição do que é empresa familiar envolve “toda organização na qual uma ou poucas famílias concentram o poder de decisão envolvendo o controle da sociedade e, eventualmente participam da gestão” (ADACHI, 2006, p. 18). Empresa familiar significa aquela em que membros de uma família encarregam-se pelo controle administrativo pelo fato de possuir parcela expressiva da propriedade do capital, pois o autor considera que o controle é exercido justamente com base na propriedade (LANZANA, 1999; MACÊDO, 2001).

Segundo Pereira (1974, p.11), “as organizações familiares formam a base de um começo empresarial, na qual o fundador ou empreendedor exerce um papel decisivo até que os outros membros da família comecem a fazer parte da mesa”.Lodi (1986) segue a mesma linha de

raciocínio do autor antes citado, afirmando que o conceito da empresa familiar nasce com a entrada de uma segunda geração que se identifica com a figura do fundador.

Já Oliveira (1999) define a empresa familiar mais amplamente, porém com o mesmo sentido dos outros autores citados nesse artigo, afirmando que se considera empresa familiar aquele cujo detentor de uma visão de negócio e audacioso inicia seu próprio negócio com auxílio de poucos funcionários o qual recebe apoio de membros da família.

É comum no início de uma empresa familiar que ela comece muitas vezes com nenhum funcionário, apenas com os membros da família. Empresas que hoje são referências nacionais e até internacionais, em seu princípio começaram suas atividades em locais de pequeno espaço e com uma pequena infraestrutura para trabalho, mas que ao longo do tempo foram expandindo seus produtos e serviços, adquirido cada vez mais clientes.

É importante destacar algumas características de uma empresa familiar, como por exemplo, a lealdade dos empregados que costuma ser mais acentuada pelo fato de haver nessas organizações um contato mais direto entre os líderes e os colaboradores. (LODI, 1986). Outras características podem ser encontradas nas palavras de Donnelley (1984, p.37).

Forte valorização da confiança mútua independente de vínculos familiares (exemplos são os “velhos de casa” ou ainda “os que começaram com o velho”); Laços afetivos extremamente fortes influenciando os comportamentos, relacionamentos e decisões da organização; Valorização da antiguidade como um atributo que supera a exigência de eficácia ou competência (DONNELLEY, 1984, p.37).

Segundo Fritz (1993) quem trabalham em uma empresa familiar com assiduidade tende a ter mais orgulho daquilo que fazem, pois é o seu nome que retrata, é seu produto ou serviço sendo entregue é sua reputação se algo não sair corretamente. Outra característica muito importante da empresa familiar é de que nessas organizações, onde há família presente, uma forte determinação de todos os envolvidos, se necessário trabalham quantas horas for preciso para alcançar seus objetivos.

2.2 Sucessão na Empresa Familiar

Não é habitual das empresas familiares prepararem a organização para o recebimento de uma nova geração, geralmente isso acontece naturalmente, porém sem que haja uma estruturação adequada para isso. Segundo o SEBRAE de cada 100 empresas familiares brasileiras, 30% chegam à segunda geração e apenas 5% na terceira geração, mostrando, portanto, o desperdício dessas empresas.

Outro problema inerente ao processo de sucessão familiar segundo Borges e Lima (2012) está relacionado às práticas empreendedoras em empresas familiares, bem como o impacto da sucessão no empreendedorismo da organização, e uma forma para tentar reduzir esses problemas é através de profissionalização e de planejamento da sucessão que segundo Passos et al. (2006, p.73), “é o processo pelo qual ocorre a transição do fundador ou dos líderes da atual geração nas esferas da família, do patrimônio e da empresa para lideranças da nova geração.”

A sucessão é uma das principais concepções ressaltadas nas empresas familiares, tanto pela importância do processo quanto para a sobrevivência dessas organizações (MACHADO, 2006). Geralmente ocorre a sucessão quando uma geração abre espaço para que outra se encarregue da responsabilidade, sendo que o controle da empresa passe às mãos de um membro da família a outro. (LEONE, 2005).

A sucessão costuma ser mais complicada na empresa familiar pelo fato de haver uma mistura da parte profissional com a parte afetiva, ou seja, as relações que se tem com a família. Isso também se evidencia no estudo realizado por Gonzalez et al. (2011) onde evidenciam que é mais costumeiro conflito em empresas familiares do que em outras, em virtude da

proximidade dos envolvidos e da decorrente forma de comunicação na resolução dos problemas que vão surgindo, isso porque se o executivo for proprietário ou herdeiro, suas ordens e orientações poderão sofrer algum tipo de resistência em razão de sua situação privilegiada (OLIVEIRA 1999).

No Quadro 1 seguem algumas informações que servem como um manual para tentar evitar algumas fontes geradoras de conflitos.

Quadro 1 - Principais fontes de conflitos em empresas familiares

Itens	Perguntas
SUCESSÃO	QUEM ficará encarregado?
	QUANDO acontecerá?
	COMO ocorrerá?
PARTICIPAÇÃO	QUEM pode/não pode fazer parte da empresa?
	QUANDO não podem mais entrar?
	COMO você determina autoridade?
	QUE preparação é necessário
REMUNERAÇÃO	QUEM pode possuir ações?
	COMO você avalia e paga os membros da família?
RESPONSABILIDADE	E se houver um divórcio?
	QUE responsabilidade você tem em relação a comunidade?
	QUE responsabilidade você tem em relação a empregados antigos?
	QUE responsabilidade você tem em relação a outros membros da família?

Fonte: Adaptado de Cohn (1991).

Conforme o Quadro 1, Cohn (1991) enfatiza alguns geradores de conflitos que podem a vir ocorrer quando se efetuar a sucessão. Pode-se notar que é fundamental deixar bem claro quem ficará como o principal encarregado, de que maneira ocorrerá essa sucessão, ou seja, com todos os membros da família ou com presença de advogados para firmar o acordo, se será aceito a participação de esposas ou filhos na gestão entre outros.

Para tudo dar certo é importante também frisar quanto à remuneração como, por exemplo, de que maneira será pago os membros da família, qual a porcentagem do lucro poderá ser retirada da empresa e quem poderá possuir as ações da empresa. Quanto à responsabilidade é importante destacar qual será o compromisso que cada membro da organização deve ter perante a comunidade, aos empregados mais antigos e aos outros membros da família. Conseguindo administrar esses fatores, com certeza a sucessão será feita sem causar nenhum transtorno.

2.3 A Entrada do Filho na Gestão

Segundo um documentário editado por Mariana Desidério, da revista EXAME (2015), é proveniente que com ao passar do tempo os empresários criem esperança de que seus filhos ou filhas possam a vir administrar sua empresa. O primeiro aspecto levantado pela autora se diz respeito ao interesse desses filhos ou filhas. Nesse sentido, é preciso primeiramente dar aos filhos a escolha de assumir os negócios da família ou não para assim evitar frustrações de ambas às partes.

O segundo aspecto em ponderação é que o filho ou a filha não será uma cópia fiel de administração do fundador, sendo de extrema importância o fundador reconhecer essas diferenças de perfil. A principal divergência entre pais e filhos trabalhando juntos ocorre quando os pais não dão espaço para as ideias novas vindas dos filhos.

De acordo com Oliveira (1999), após a globalização houve uma abertura de mercado obrigando às empresas a obter inovação constante, e para que isso ocorra é preciso que a empresa familiar possua recursos suficientes e pessoas com capacidade de liderança que estejam atentas as novas mudanças, podendo ser encontrada essa liderança na própria família, e a maneira mais fácil disso acontecer é através dos pais educando, dando espaço e orientando seus filhos que queiram participar do negócio da família a agir como esse líder do qual se faz necessário.

Segundo Bayad e Barbot (2002), a delegação gerencial estabelece um processo que se instaura com a entrada do sucessor na empresa familiar, que no caso é a entrada do filho no negócio da família, no entanto, o sucessor deve dispor de capacidades empreendedoras e gerenciais satisfatórias para dar continuidade ou melhorar o desenvolvimento das atividades para dessa forma construir elementos para sua aceitabilidade, credibilidade e liderança dentro da organização onde a figura do pai predomina. A única forma do sucessor da empresa familiar se destacar é mostrando responsabilidade e liderança para conseguir o respeito e legitimidade por parte dos colaboradores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Metodologia é um método científico que tem como objetivo legitimar um conhecimento adquirido empiricamente, ou seja, investigar determinado assunto para obter algum resultado (RICHARDSON, 1999).

Quanto aos objetivos, o presente artigo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, pois o mesmo busca descrever fatos e fenômenos de determinada realidade (TRINIÑOS, 1987), descrevendo qual a percepção dos pais sobre o processo de sucessão familiar em empresas de gestão familiar na região do Alto Uruguai do Rio Grande do Sul.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa se classifica como estudo de levantamento, pois segundo Gil (2008) procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema para em seguida, mediante a análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Como instrumento de pesquisa, foi elaborado um questionário, pois de acordo com Cervo e Bervian (2002), o questionário refere-se a uma maneira de obter respostas às questões de uma maneira que o próprio informante preenche, podendo o mesmo conter perguntas abertas e/ou fechadas sendo que as perguntas abertas viabilizam respostas mais ricas e variadas e as fechadas maior praticidade na tabulação e na análise de dados.

O questionário foi direcionado para os gestores das micro e pequenas empresas da região de Frederico Westphalen – RS e municípios vizinhos. No questionário foram abordadas 14 questões referentes à idade dos entrevistados, a escolaridade dos mesmos. Também foi questionado o tempo de atuação das empresas, o número de funcionários. Se as empresas planejavam ou se já passaram por sucessão familiar, quanto ao tempo e a dedicação dos filhos no negócio.

Foi questionado se os filhos se capacitaram em administração ou áreas afins, se os pais consideravam os filhos aptos a conduzirem os negócios sozinhos, de que forma as sugestões dos filhos eram aceitas no negócio, bem como a necessidade de atuação externa a empresa antes de atuar no próprio negócio. Houve o questionamento da separação de assuntos pessoais e profissionais na empresa e os principais fatores de conflito de gestão familiar.

Para se chegar a uma conclusão aproximada sobre a opinião dos empresários da região de Frederico Westphalen e municípios vizinhos, foi coletado 28 questionários em empresas com gestão familiar, em três ramos de atividades empresariais, comércio, indústria e prestação de

serviço, abrangendo um total de 5 municípios vizinhos sendo, Jaboticaba, Boa vista das Missões, Seberi, Pinhal e Rodeio Bonito.

Quanto à abordagem do problema de pesquisa, classifica-se como quantitativa, o método quantitativo representa a importância de garantir a precisão dos resultados, evitando distorções de análise e interpretação, possibilitando, conseqüentemente, uma margem de segurança quanto às inferências. “Torna-se bastante comum à utilização da pesquisa quantitativa em estudos de levantamento ou survey, numa tentativa de entender por meio de uma amostra o comportamento de uma população” (RAUPP; BEUREN, 2012, p. 93).

Como método de análise, utilizou-se a análise fatorial exploratória, que para Bezerra (2009, p. 74) “a análise fatorial é uma técnica estatística que busca, através da avaliação de um conjunto de variáveis, a identificação de dimensões de variabilidade comuns existentes em um conjunto de fenômenos”. Nesse sentido, buscou-se relacionar as características dos gestores com sua opinião em relação ao processo de sucessão na empresa, no intuito de identificar correlação entre variáveis que expressem fatores comuns.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para descobrir as opiniões dos empresários foi pedido que respondesse um questionário fechado do qual se pôde ter uma noção de como está sendo à entrada das novas gerações na administração das referidas empresas pesquisadas. Buscou-se dessa forma saber algumas informações referentes às empresas pesquisadas, a qual não foi solicitada nenhuma informação referente os dados da organização, apenas buscou-se saber o segmento atuante, a idade do entrevistado, o grau de escolaridade dos pais, o tempo de atuação da empresa e o número de funcionários.

Também foram questionados sobre a sucessão da empresa, se já havia, em algum momento, passado por alguma sucessão e se atualmente existe algum planejamento quanto a isso. Buscou-se saber qual a forma utilizada pelo proprietário na gestão, ou seja, se é centralizada, descentralizada ou mista, se possui algum filho atuando no negócio juntamente com seu grau de escolaridade o tempo dedicado a empresa, o setor ocupado se os mesmos estão cursando administração ou alguma área das ciências exatas.

Outro aspecto importante do questionário é que se buscou saber a opinião dos pais referente aos seus filhos como, por exemplo, se ele possui condições atualmente de tocar o negócio sozinho, se é buscado alguma forma de incentivá-lo a trabalhar na empresa familiar se ocorre muitos conflitos entre os familiares na organização e se conseguem separar assunto familiar do profissional.

Tabela 16: Idade dos empresários entrevistados

Idade do Entrevistado	Frequência Absoluta
20 a 30 anos	28%
31 a 40 anos	7%
41 a 50 anos	28%
Mais de 51 anos	36%
Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação aos entrevistados, percebe-se que a maior parte dos respondentes tem mais de 51 anos, correspondendo a 36% da amostra, seguido por 28% dos respondentes entre 41 e 50 anos de idade. Na Tabela 2 demonstra-se a escolaridade dos entrevistados.

Tabela 17: Escolaridade dos empresários

Escolaridade do empresário	Frequência Absoluta
Ensino médio incompleto	50%
Ensino médio completo	28%
Graduando/graduação	14%
Pós-graduação	7%
Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 2 nota-se que a metade dos entrevistados, ou seja, 50% não possuem nem mesmo ensino médio completo. Ainda em relação à Tabela 2, percebe-se que apenas 21% da amostra estão/ou possui algum curso superior, sendo que apenas 7% dos entrevistados possuem pós-graduação. Na Tabela 3 demonstra-se o tempo de atuação da empresa em que o entrevistado atua.

Tabela 18: Tempo de atuação das empresas

Tempo de atuação das empresas	Frequência Absoluta
1 a 5 anos	10%
6 a 10 anos	28%
11 a 15 anos	17%
16 a 20 anos	10%
21 a 25 anos	14%
Mais de 26 anos	17%
Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

O tempo de atuação da empresa variou, ficando os números bem parecidos entre as empresas mais novas e as mais antigas conforme pode ser observado na Tabela 3. Porém a que mais apareceu foram às empresas entre 6 a 10 anos de funcionamento representando 28%. Ainda em relação ao tempo de atuação das empresas, 17% da amostra estão no mercado entre 11 e 15 anos e também 17% da amostra atua por mais de 26 anos no mercado. Na Tabela 4 está demonstrada a quantidade de funcionários das empresas pertencentes à amostra da pesquisa.

Tabela 19: Número de funcionários

Número de Funcionários	Frequência Absoluta
Até 5	50%
De 6 a 10	25%
De 11 a 20	14%
Mais de 21	10%
Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Pela referida pesquisa pode-se perceber que as empresas tanto industriais, comerciais e de serviços, são de pequeno porte, sendo que 50% delas afirmou terem apenas até 5 funcionários, bem distante dos 10% que representou as empresas de porte maior com mais de 21 funcionários.

Na Tabela 5 demonstram-se os dados em relação ao planejamento sucessório e se já ocorreu alguma sucessão empresarial.

Tabela 20: Planejamento sucessão familiar/ Quantidade de empresas que passaram por sucessão

Planejamento Sucessório	Frequência Absoluta	Sucessão na Empresa	Frequência Absoluta
Sim	43%	Sim, já teve	85%
Não	59%	Não, ainda não teve	14%
Total	100%	Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Um dado importante constado na Tabela 5 e também interessante que vem de encontro com o tema discutido nesse artigo é de que 59% dos entrevistados nas três áreas pesquisadas, prestação de serviço, comércio e indústria alegam não existir até o momento nenhum

planejamento de sucessão familiar sendo que 85% das mesmas não passaram por nenhuma sucessão ainda, no entanto, pode-se dizer que não é algo preocupante em curto prazo, pois na nossa região apenas 17% das empresas possuem idade de funcionamento maior de 26 anos.

Na Tabela 6 demonstram-se as empresas que tem filhos atuando na empresa e seu período de dedicação a mesma.

Tabela 21: Quantidade de participação e dedicação dos filhos na organização

Filhos atuando na empresa	Frequência Absoluta	Dedicação do Filho	Frequência Absoluta
Sim	60%	Integralmente	35%
Não	39%	Parcialmente	25%
		Não atuam	42%
Total	100%	Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 6 das três áreas estudadas 60% responderam possuírem filhos atuando no negócio da família e que 35% dos mesmos se dedicam integralmente ao trabalho enquanto 25% apenas parcialmente.

Na Tabela 7 é apresentado o grau de escolaridade dos filhos que atuam nos negócios.

Tabela 22: Quantidade de filhos graduados ou graduando administração/ Capacidade de gestão dos filhos sem ajuda dos pais

Filhos graduando/graduado em Administração	Frequência Absoluta	Capacidade de Gestão dos Filhos sem ajuda dos pais	Frequência Absoluta
Sim	39,29%	Sim	35%
Não	60,71%	Não	64%
Total	100%	Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Referente ao grau de escolaridade dos filhos dos empresários das áreas pesquisadas todos estão em graduação ou já graduados e alguns até com pós-graduação concluída, porém apenas 39% cursam ou cursaram de fato administração ou alguma área das ciências exatas.

Um fato marcante é que 64% dos entrevistados responderam não considerarem o filho em condições de gerenciar a empresa familiar sozinho, sem o auxílio dos pais, fato esse que pode estar relacionado com a área de formação dos filhos, no entanto, 72% dos pais demonstraram que busca de alguma forma incentivá-los a ficar trabalhando e dando continuidade à empresa.

Relacionado ainda a capacidade de gestão dos sucessores, a Tabela 8 demonstra o nível de aceitação de propostas de mudanças na empresa e a necessidade de atuação dos sucessores fora da empresa.

Tabela 23: Proposta de mudança dos filhos/Necessidade de atuação externa

Proposta de mudança por parte dos Filhos	Frequência Absoluta	Necessidade de atuação fora da empresa	Frequência Absoluta
Liberdade Total	32%	Sim	39,39%
Somente com autorização	57%	Não	60,71%
Não vejo necessidade	10%		
Total	100%	Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Procurou-se também saber se o filho teria espaço para poder implantar suas ideias na organização, o resultado foi que 57% dos pais somente deixariam ocorrer alguma mudança com a sua devida autorização, enquanto 32% responderam que seus filhos têm total liberdade para promover algum tipo de mudança que possa agregar benefícios aos negócios da família, já o restante, 10%, diz não haver necessidade de mudança na empresa.

Relativo a isso, foi solicitado saber se os empresários viam como importante seus filhos buscarem conhecimento prático em outras empresas que não estivessem ligadas aos negócios

da família para posteriormente voltar e atuar na organização familiar, e a maioria, 60%, respondeu não haver necessidade, enquanto 39% consideram isso importante.

Na Tabela 9 apresenta-se de que forma é conduzida a separação de assuntos profissionais e pessoais nas empresas e onde são os principais focos de conflitos internos junto às empresas.

Tabela 24: Separação assunto profissional e pessoal/ Principais conflitos entre familiares nas empresas

Separação assunto Profissional/pessoal	Frequência Absoluta	Principais conflitos na empresa	Frequência Absoluta
Muitas Vezes	32%	Pais/filhos	28,%
Poucas Vezes	50%	Marido/esposa	7%
Nunca	18%	Sogro (a)	7%
		Genro/nora	39%
		Não Opinaram	17%
Total	100%	Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Analisou-se também saber à conduta das famílias referente aos assuntos profissionais e familiares, procurando conhecer a periodicidade que esses assuntos se misturam, já que o mesmo é um grande fator de risco de conflito entre os familiares, e conforme foi constatado na Tabela 9 foi obtido que 32% dos entrevistados acabam misturando muitas vezes o assunto, sendo 50% poucas, e apenas 18% conseguem separar totalmente assunto empresarial de assunto pessoal.

Por fim, os entrevistados responderam com quais familiares consideram ocorrer mais conflitos nos momentos de tomadas de decisões ou nas atividades da empresa, e o resultado obtido foi que 28% alegam ocorrer maiores conflitos entre pais e filhos, porém o que chama a atenção é que genros e/ou noras obtiveram o maior número de respostas, atingindo 39% dos entrevistados, mostrando dessa forma quem nem sempre o principal gerador de conflitos nas empresas familiares ocorrem entre pais e filhos, enquanto maridos e/ou esposas, sogros e/ou sogras não atingiram 10% dos entrevistados, sendo ainda que 17% dos mesmos não opinaram.

Após a apresentação da estatística descritiva das questões da pesquisa, foi realizada a análise fatorial com os resultados dos questionários, buscando verificar quais os fatores que mais se relacionavam, bem como encontrar relações entre as percepções dos respondentes.

Para a realização da análise, verificou-se a significância da análise e os resultados do teste Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) de adequação da amostragem pesquisada. O teste mostrou-se significativo em nível de 1%, com KMO de 0,752, que pode ser considerado bom de acordo com Bezerra (2009).

A Tabela 10 demonstra a variância total demonstrada pela análise fatorial exploratória.

Tabela 25: Variância total

Componente	Somadas rotativas de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa
1	2,733	27,334	27,334
2	2,457	24,572	51,906
3	2,022	20,224	72,130

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 10, verifica-se que os dados, em 3 fatores de análise, têm poder de explicar até 72% da variância dos dados, podendo ser considerado um modelo com alto poder de explicação. A Tabela 11 apresenta a matriz rotativa de componentes analisados nos três quadrantes.

Tabela 26: Matriz rotativa de componentes

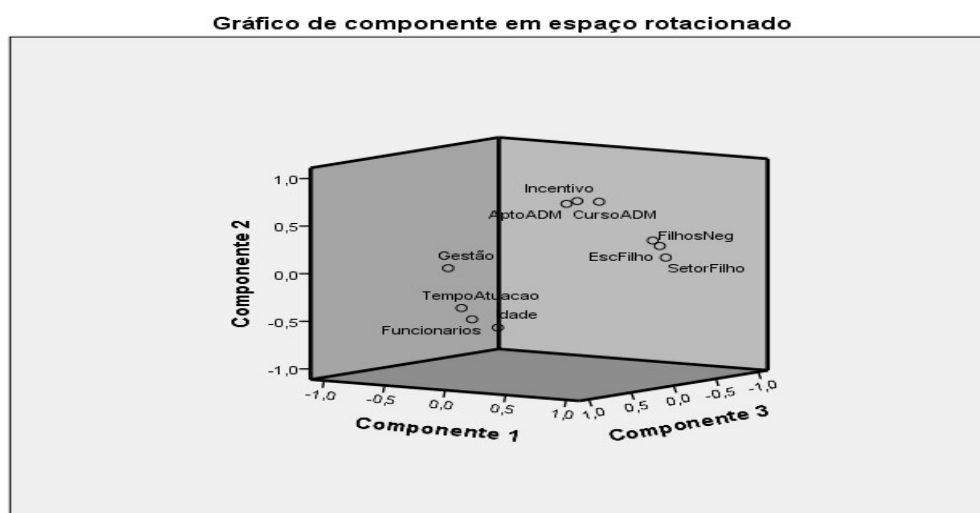
	Componente		
	1	2	3
Incentivo	,289	,694	-,296
AptoADM	,216	,705	-,015
CursoADM	,291	,739	-,034
Gestão	-,152	,119	,856
FilhosNeg	,896	,382	-,062
EscFilho	,911	,318	-,123
TempoAtuacao	-,083	-,302	,797
SetorFilho	,907	,185	-,199
Idade	-,159	-,592	,261
Funcionários	-,091	-,441	,662

Método de extração: Análise do Componente principal.
Método de rotação: Varimax com normalização de Kaiser.^a
a. Rotação convergida em 5 iterações.

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na Tabela 11, verifica-se que no fator 1, as principais comunalidades, ou fatores que se aproximam são a escolaridade dos filhos (0,911), o setor de atuação dos filhos no negócio (0,907) e a inserção dos filhos no negócio (0,896).

Já no fator 2, verifica-se uma relação aos pais que buscam incentivar mais os filhos (0,694), com uma percepção de aptidão maior aos negócios (0,705), bem como a escolha por cursos na área de administração (0,739). Por fim, no fator 3, verifica-se uma aproximação com o processo de gestão centralizada (0,856), com um tempo de atuação maior das empresas (0,797) e o número de funcionários menor das empresas (0,662) como fatores que se aproximam nas empresas onde os filhos ainda não são considerados aptos a gestão dos negócios. Tais afirmativas são representadas na Figura 1.

Figura 1: Gráfico de componentes

Fonte: Dados da pesquisa

Ainda de acordo com a Figura 1, percebe-se que a idade dos gestores se aproxima da forma de gestão das empresas e do tempo de atuação dos mesmos no mercado. Com a Figura 1, consegue-se perceber três fatores extremamente distintos em relação à percepção dos gestores quanto a gestão e sucessão das empresas familiares estudadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente artigo buscou-se analisar como está o relacionamento entre os donos das empresas familiares com seus filhos no dia a dia do trabalho na região de Frederico Westphalen – RS e municípios vizinhos por meio de uma pesquisa descritiva e de levantamento, se de fato ocorre uma harmonia entre eles, pois os índices de fracassos que a segunda geração atinge ao ter que assumir a organização familiar, com resultados gradativamente inferiores na terceira geração, porém, há vários casos de sucesso que podem ser levados como parâmetros de experiência para guiar pais e filhos ou outros familiares na continuidade do negócio familiar.

No decorrer da aplicação dos questionários pode-se analisar que a maioria dos empresários, por mais que não possuem nenhum tipo de planejamento de sucessão, busca de alguma forma incentivar seus filhos a permanecer nos negócios da família, pois, mais centralizadores que sejam muitas vezes os empresários sabem da importância de uma boa preparação de seus sucessores para a continuidade da empresa, e essa preparação começa quando os filhos decidem de fato permanecer na organização e recebem o apoio e espaço que precisam para crescer e mostrar suas capacidades de agregar ainda mais para o crescimento da empresa.

Vale destacar conforme apresentado no artigo, a importância de instaurar boas práticas de governança corporativa na administração da empresa para que dessa forma ocorra uma adequação das pessoas que trabalham na organização, com vistas a criar e manter um ambiente propício à sua sustentabilidade, pois a governança corporativa e familiar, bem como os processos de profissionalização da gestão, deve ser amparada pelo senso de coletividade, ou seja, o que é melhor para a sociedade, para o negócio e para a família, não somente para um ou outro.

Nesse sentido, os principais resultados encontrados dão conta para algumas situações em comum, como os pais que mais incentivam os filhos, normalmente tem os mesmos cursando algum curso na área de administração de empresas, e conseqüentemente, consideram os filhos aptos a realizarem o processo de sucessão. Ainda destaca-se que a escolaridade dos filhos tem relação com o setor que o mesmo ocupa na gestão da empresa, bem como sua manutenção nos negócios da empresa.

Por fim, um dos achados do estudo é que a gestão centralizada nos pais está relacionada há um tempo maior de atuação da empresa e a uma maior idade do gestor, ponto que se relaciona também com o gestor não considerar o filho apto a gestão dos negócios.

Desse modo a melhor ferramenta para que tudo ocorra bem dentro de uma organização familiar, além de toda uma organização administrativa dentro da empresa, é a compreensão de todas as partes, seja pais, filhos ou qualquer familiar.

Como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se a replicação desse estudo em outras regiões do Brasil, bem como buscar a setorização da pesquisa, para verificar se existe um comportamento distinto entre empresas de ramo industrial, comercial ou prestadores de serviço.

REFERÊNCIAS

ADACHI, P. P. **Família S.A: gestão de empresas familiar e solução de conflitos**. São Paulo: Atlas, 2006.

ALBI, E. **Fiscalidad y empresa familiar**. Madri: Instituto de la Empresa Familiar, 1994.

ALBUQUERQUE, A. L.; PEREIRA, R. D.; OLIVEIRA, J. L. Sucessoras Invisíveis: O impacto das questões de gênero nos processos de sucessão em empresas familiares. **Gestão & Planejamento**, v. 15, n. 2, p. 305-320, maio/ago. 2014

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**: um guia para a iniciação. 3. ed. São Paulo: Markron Books, 2007.

BEZERRA, Francisco Antonio. Análise fatorial. In: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria (Org.). **Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2009.

BORGES, A. F.; LIMA, J. B. O processo de construção da sucessão empreendedora em empresas familiares: um estudo multicaso. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas – REGEPE**, v.1, n.1, jan./abr. 2012.

CERVO, A. L. BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002

COHN, M. **Passando a tocha**. São Paulo: Makron Books, 1991.

COSTA, L. S. P.; NUNES, S. C.; GRZYBOVSKI, D.; GUIMARÃES, L. O.; ASSIS, P. A. X. De pai para filho: a sucessão em pequenas e médias empresas familiares. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 18, n. 1, p. 61-82, jan. abr. 2015.

EXAME. **O que fazer se o filho não quer assumir o negócio da família**. Editado por: Mariana Desidério. 2015. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/pme/noticias/o-que-fazer-se-o-filho-nao-quer-assumir-o-negocio-da-familia>>. Acesso em 02/02/2016.

G1. **Pais e filhos que atuam juntos tentam separar profissão de vida pessoal**. Editado por: Gabriela Gasparin. 2010. Disponível em: <<http://g1.globo.com/especiais/Dia-dos-Pais/noticia/2010/08/pais-e-filhos-que-atuam-juntos-tentam-separar-profissao-de-vida-pessoal.html>>. Acesso em: 05/01/2016

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEONE, Nilda Maria de Clodoaldo Pinto Guerra. A organização da PME: os problemas encontrados e as soluções propostas: o que revelam os estudos franceses. **Estudos Avançados em Administração**, João Pessoa, v. 2, nº. 1, junho, 1994.

MACÊDO, K. B. Empresa familiar brasileira: poder, cultura e decisão. Goiânia: Terra & Editora da UCG, 2001. DONNELLEY, R. G. A empresa familiar. **Revista de Administração de Empresas**, v. 23, p. 161-198, 1964.

MACHADO, Hilka Pelizza Vier. Empresas familiares e a formação de sucessoras. A “indesejável” sucessão entre “ex-camelôs” do shopping Oiapoque. In: ANPAD. 30., Salvador, 2006. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. – 1 CD-ROM

OLIVEIRA, D.P. R. **Empresa Familiar**: Como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo sucessório. São Paulo: Editora Atlas. 1999.

PASSOS, E.; BERNHOEFT, R.; TEIXEIRA, W. **Família, família, negócios à parte**: como fortalecer laços e desatar nós na empresa familiar. São Paulo: Gente, 2006.

RAUPP, F.M; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2012.

RICCA, D. **Da empresa familiar à empresa profissional**. São Paulo: Cultural, 1998.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

TRIVIÑOS, A.N.S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais e pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**, 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009

ANÁLISE ENTRE AS CONSTITUIÇÕES E AS EXTIÇÕES DE EMPRESAS POR TIPO JURÍDICO NA REGIÃO SUL DO BRASIL

Fernanda Moreschi

Bacharelado em Ciências Contábeis
Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ
fernandamoreschi@unochapeco.edu.br

Silvana Dalmutt Kruger

Mestra em Contabilidade, Doutoranda em Contabilidade – UFSC
Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ
silvanak@unochapeco.edu.br

Sérgio Murilo Petri

Doutor em Engenharia de Produção – UFSC
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
smpetri@gmail.com

RESUMO

O estudo teve por objetivo analisar a relação entre constituições e a extinções de empresas por tipo jurídico na região sul do Brasil, nos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná, entre os anos de 2008 a 2016. Metodologicamente a pesquisa se caracteriza como descritiva, com levantamento realizado por meio dos dados disponibilizados no site da junta comercial de cada estado, e análise dos resultados é de cunho quantitativo. O resultado do estudo evidencia que o estado de Santa Catarina registrou 222.049 novas empresas constituídas. O estado do Rio Grande do Sul registrou 368.513 constituições e no estado do Paraná foram registradas 633.376 constituições de novas empresas no período de 2008 a 2016. O saldo de registros de novas empresas entre os estados da região Sul foi de 1.223.938 constituições, todavia outras 627.190 empresas foram extintas, o resultado total entre constituições e extinções das empresas na região sul entre os anos de 2008 a 2016 foi de 596.748 empresas. As sociedades constituídas com formato jurídico de sociedade limitada é o que prevalece entre as constituições, seguido dos empresários individuais. De forma geral o resultado da pesquisa evidencia a importância da gestão financeira e tributária visando a sobrevivência das entidades diante da concorrência e do contexto econômico em que atuam.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Constituição e extinção de empresas; Gestão tributária.

1 INTRODUÇÃO

Vários estudos realizados nos últimos anos passaram a abordar o processo de constituição e extinção de empresas, o que determina o nascimento e o falecimento de empresas, assim como outros fatores relevantes da demanda e oferta tem recebido bastante atenção de pesquisadores (ROCCO, 2008).

O planejamento tem sido apontado por vários autores como fundamental para reduzir a probabilidade de falência de uma empresa, um plano de negócios pode ajudar na redução de mortalidade, pois planejamento contribui no aumento de capital e investimento, é um método que reduz os riscos e incertezas, aumenta o nível de informação do empreendimento e também gera eficiência operacional (FERREIRA et al., 2012).

A alta carga tributária no Brasil é um fato real e histórico vivido pelas empresas brasileiras, na época da colonização portuguesa a carga tributária já era considerada elevada, não é novidade para ninguém que a carga excessiva do Brasil tem prejudicado a sobrevivência das empresas. Diante do cenário brasileiro muito tem se ouvido falar em crise econômica e política, nas altas de taxas de juros e a inflação elevada (SILVA, 2010). A sobrevivência de uma empresa nos dias de hoje está relacionada à capacidade de antever cenários adversos ou favoráveis e realizar mudanças rápidas de rumo para se adaptar a nova realidade (MACHADO, 2013).

Atualmente uma das maiores preocupações dos gestores é a carga tributária, pois os tributos aumentam os custos e conseqüentemente diminuem os lucros. A redução de custos torna-se uma necessidade para empresas brasileiras, tendo em vista a competitividade do mercado. A influência dos tributos no resultado econômico da empresa tem chamado à atenção de pesquisadores e estimulado o aprofundamento do assunto, para minimizar o nível de relevância diante da apuração de resultados e no planejamento tributário (OLIVEIRA, 2013).

O planejamento tributário trata de uma maneira de se planejar a redução de imposto sem uma empresa, o que deverá refletir positivamente ou negativamente nos resultados, é uma ferramenta muito importante e que se faz necessária em nossos dias devida à extrema competitividade que atinge nossos empreendimentos (ALVES DA SILVA, 2010). A escolha do método de tributação é determinante no resultado financeiro dos exercícios das organizações. Sendo assim, a adoção do método de tributação mais adequado a realidade da empresa, poderá refletir em maior lucratividade empresarial (BISOLO, 2012).

A contabilidade tributária é um conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa que tem como resultado a redução legal de ônus tributário, com intuito de propiciar o maior nível possível de rentabilidade e por conseqüência garantir a continuidade e a competitividade empresarial. Ainda, o planejamento tributário tem por intuito de evitar a evasão fiscal, crime na esfera tributária e penal, implementando de forma lícita a economia tributária ou elisão fiscal (SIQUEIRA, 2011).

É notório nos últimos anos o aumento na criação de novas empresas no Brasil, a mudança que o país tem vivenciado no contexto político está a favor de pequenos negócios, e tem proporcionado revolução no ambiente desses empreendimentos. O crescimento de empresas se associado à melhora na competitividade, tende a gerar grandes impactos na economia brasileira, levando em consideração melhores salários, mais empregos disponíveis e também o aumento do bem estar social (SEBRAE, 2013).

Ainda, conforme dados do Serviço Brasileiro de Apoio ao Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) em 2014 a falta de planejamento, deficiência na gestão e o próprio comportamento empreendedor são as principais causas do fechamento de empresas em seus primeiros anos de atividade, uma pesquisa realizada com empresas abertas entre 2007 a 2011, envolveu dois grupos de empresas, 2.000 empresas dos tipos sociedade limitada e empresarial, registradas na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), e 800 microempreendedores individuais (MEI), o levantamento revelou que partes dos empresários cujo seus negócios naufragam, reconheceram que o planejamento influencia na sobrevivência das empresas (SEBRAE, 2014).

Neste contexto o estudo tem como problemática norteadora responder a seguinte questão de pesquisa: Qual a relação entre a constituição e a extinção de empresas por tipo jurídico na região sul? O objetivo do estudo é analisar a relação entre a constituição e a extinção de empresas da região sul do Brasil, entre o período de 2008 a 2016 por tipo jurídico empresarial.

Justifica-se a relevância da pesquisa devido à complexidade econômica e social das empresas, com a expansão do mercado global, as entidades passaram a enfrentar diversas

dificuldades nos últimos anos, exigindo cada vez mais meios de sobrevivência frente à concorrência. Neste sentido as empresas se deparam com situações diversificadas e procuram definir uma estrutura organizacional e tributária em sintonia com seu contexto. Neste sentido ressalta-se a importância de analisar a situação das empresas da região sul do Brasil e enfatizar a utilização do planejamento tributário para a tomada de decisão.

O estudo encontra-se estruturado em cinco seções, além desta introdução. A seção 2 apresenta a revisão da literatura composta pelos tipos jurídicos de constituição empresarial e a importância do planejamento tributário. Na terceira seção apresentam-se os procedimentos metodológicos do estudo. Na quarta seção, contemplam-se os resultados e as análises e na última seção, apresentam-se as considerações finais da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Apresentam-se neste capítulo os conceitos relacionados à constituição e extinção de empresas na região sul, assim como a importância do planejamento tributário para a sobrevivência das organizações.

2.1 Planejamento tributário

A contabilidade tributária tornou-se mais efetiva e necessária, considerando a complexidade do sistema tributário brasileiro, e as efetivas cargas tributárias vigentes, que impactam diretamente nos preços dos produtos e serviços, exigindo das empresas a análise e observação constante dos processos relacionados ao contexto tributário, numa atitude primordial para a sobrevivência empresarial (SILVA, DE ÁVILA, MALAQUIAS, 2012).

As empresas de pequeno e médio porte têm uma importante contribuição na geração de empregos e economia do país. As informações contábeis são aspectos fundamentais que podem garantir a continuidade e sobrevivência das empresas no mercado.

Conforme o artigo 153 da Lei nº 6.404/76 executar o planejamento tributário não é somente um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado “o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

O planejamento tributário trata de uma maneira de planejar a alta carga tributária em uma empresa, o que poderá refletir positivamente ou negativamente nos resultados de uma empresa. É uma ferramenta de extrema importância para saúde e sobrevivência de uma empresa. Está atividade preventiva tem por finalidade obter maior economia fiscal, reduzindo a carga tributária para um valor exigido por lei.

Planejamento Tributário é a atividade empresarial que, desenvolve-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando para programar aquela menos onerosa, formando um conjunto de condutas, comissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legalmente o ônus dos tributos (ALVEZ DA SILVA, 2010).

O estudo da legislação tributária, as leis e hierarquias proporcionam para entidades a alternativa de planejar dentro de uma forma legal de se pagar menos impostos, garantindo controlar e diminuir custos tributários. Conforme Alves da Silva (2010), em tese o planejamento tributário está diretamente ligado à lucratividade e a realidade proporcionada pela possível redução de impostos, no entanto, há o entendimento de que os procedimentos lícitos que proporcionem uma menor carga tributária influenciam na formação do preço de venda da mercadoria.

Para Lima, Duarte (2007), para uma empresa vir e alcançar seus resultados são necessários que trace amplamente objetivos, metas e ações que serão adotados para que a organização atinja o alvo perseguido e esses interesses só serão alcançados através do planejamento. Dentro deste contexto Alves da Silva (2010) menciona que se podem evidenciar alguns objetivos que o planejamento tributário tem para garantir e melhorar a capacidade econômica de uma entidade entre eles destacam-se:

- Evitar a incidência de tributos: adotam-se procedimentos com o intuito de ocorrência no fato gerador;
- Reduzir o montante do tributo: melhorar a capacidade de redução da base de cálculo ou alíquota do tributo;
- Retardar o pagamento do tributo: é a ação que possibilita estender o prazo de pagamento sem a incidência de encargos, multa e juros.

O objetivo do planejamento tributário é caminho menos oneroso que a empresa escolhe diante de diversas opções da legislação tributária, cabe ao gestor da empresa juntamente com um especialista de planejamento tributário modelar o fato gerador com propósito de impedir uma carga tributária elevada e desnecessária para entidade (DUARTE; LIMA, 2007).

Segundo Oliveira (2009), o planejamento tributário pode abranger as atividades de quaisquer empresas, desde uma lanchonete de pequeno porte, estabelecida em uma pequena cidade do interior brasileiro até uma empresa de grande porte, com estabelecimento em todo mundo, do ponto de vista empresarial, ou seja, analisando seus efeitos na estrutura gerencial e contábil financeira. Siqueira (2011) menciona que essas classificações não abrangem todas as formas de planejamento tributário. O planejamento não precisa ter apenas uma fórmula ou conduta, mas pode utilizar de vários métodos interligados.

Sabe-se que a atividade empresarial tem como principal objetivo sua sobrevivência, como crescimento e competitividade no mercado. Nota-se que as empresas não buscam executar controles e não traçam metas a serem alcançadas, para tanto, a importância do planejamento empresarial é notável, e dentre as diversas áreas a se planejar, como um fator impactante nos custos de produtos e serviços das entidades, tem-se os tributos (MUCCI, 2011; RICARTE, 2005).

2.2 Tipos jurídicos de constituição empresarial

O empreendedorismo no Brasil nos últimos anos vem se destacando como propulsor da economia e passa a receber maior atenção dos estados, buscando evoluir o modelo de fluxo de recursos, para modelos mais dinâmicos, no qual as empresas investem em projetos, parte do que estariam pagando de impostos, um bom exemplo são os países desenvolvidos em que os empreendedores são tratados como a “grande mola” da economia (FERREIRA, 2012)

Estudos revelam que de todos os países do mundo, o Brasil apresenta a maior dificuldade no processo de constituição e ou extinção de empresas. Toda essa burocracia de normas e exigências que são estabelecidas para registro, alterações ou extinção de empresas, o empreendedor se depara com inúmeras pendências reais ou supostas exigidas principalmente por órgãos fiscais da receita federal ou estadual e interligados com as juntas comerciais (ROCCO, 2008).

A mensuração em termos de criação de empresas e também da taxa de sobrevivência não é um trabalho fácil e simples. As dificuldades começam na definição do que é uma empresa bem elaborada, “recém-constituída”, o que é uma empresa em “atividade”, o que é uma empresa “encerrada”. Os registros desses empreendimentos na base de dados os órgãos federais e estaduais estão sujeitos a alterações por várias razões, ou por parte dos órgãos competentes ou por parte dos proprietários das empresas (SEBRAE, 2013).

A população empresária brasileira vem se desdobrando há tempos para cumprir obrigações impostas pelos estados. Cada vez mais as empresas consomem mais tempo para manter as obrigações tributárias em dia, se tornando mais onerosas para o cidadão manter e conviver com a situação (OLIVEIRA, 2013). No Quadro 1 são apresentados alguns exemplos dos tipos de empreendimentos e suas características.

Quadro 1: Tipos e formas jurídicas de constituições empresariais

Tipos	Descrição/Características
Empreendedor Individual (MEI)	Pessoa que trabalha por conta própria e que se legaliza como pequeno empresário; Optante pelo Simples Nacional; Não pode ter filial; Não pode ser titular, sócio ou administrador de outra empresa; Pode faturar no máximo até R\$ 60.000,00 no ano e ficará isento dos tributos federais (Imposto de Renda, PIS, COFINS, IPI e CSLL). Assim, pagará apenas o valor fixo mensal de R\$ 45,00 (comércio ou indústria), R\$ 49,00 (prestação de serviços) ou R\$ 50,00 (comércio e serviços), que será destinado à Previdência Social e ao ICMS ou ao ISS. Essas quantias serão atualizadas anualmente, de acordo com o salário mínimo. Com essas contribuições, o Microempreendedor Individual tem acesso a benefícios como auxílio maternidade, auxílio doença, aposentadoria, entre outros.
Empresário Individual	É a pessoa física que exerce atividade econômica e que responde com seu patrimônio pelas obrigações contraídas pela empresa, organizada para produção ou circulação de bens e serviços.
Sociedade Limitada	Composta por, no mínimo dois sócios, pessoa física ou jurídica. A responsabilidade de cada sócio é limitada ao valor de suas cotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital.
EIRELI	Esta modalidade jurídica passou a ser adotada a partir de oito de janeiro de 2012; Empresa de uma única pessoa física; Titular da totalidade do capital social devidamente integralizado, que não poderá ser inferior a cem (100) vezes o maior salário mínimo vigente no País. A empresa responde por dívidas somente com o seu patrimônio, e não com bens pessoais de sócios.
Cooperativa	É uma sociedade de pessoas, com forma e natureza jurídica própria e independente de seu objeto; A Lei classifica como Sociedade Simples, não sujeitas a falência, constituídas a prestar serviços aos cooperados.
Sociedade Anônima	Empresa com fim lucrativo que tem o capital dividido em ações; A responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. Podendo ser de capital aberto, aquela que capta recursos junto ao público; Capital fechado obtém recursos através dos próprios acionistas.
Entidades sem fins lucrativos	A característica que define uma empresa sem fins lucrativos é a restrição de distribuição de lucros. Isto significa que ninguém tem direitos legais sobre o saldo financeiro positivo de uma empresa sem fins lucrativos, ou seja, a diferença entre suas receitas e custos. As organizações sem fins lucrativos são tipicamente isentas de impostos, e as doações a empresas sem fins lucrativos recebem tratamento tributário favorável.
Outros tipos de sociedade	1) Sociedade de Comandita Simples é aquela constituída por sócios que possuem responsabilidade ilimitada e solidária pelas obrigações sociais e sócios que respondem apenas pela integralização de suas respectivas cotas, sendo estes chamados de comanditários e aqueles de comanditados. 2) Sociedade de Comandita por Ações é aquela em que o capital social é dividido em ações, sendo que os acionistas respondem apenas pelo valor delas subscritas ou adquiridas, mas tendo os administradores, diretores de responsabilidade subsidiária, ilimitada e solidária em razão das obrigações sociais.

Fonte: Adaptado de JUCESC (2015); Portal do Empreendedor MEI (2015).

Observa-se no Quadro 1, os diversos tipos jurídicos existentes, a escolha do tipo jurídico de uma empresa juntamente com o regime tributário adotado tornam-se aliados no processo de tomada de decisões e podem representar maior ônus tributário para as empresas, neste sentido o planejamento tributário torna-se indispensável e um grande aliado de gestores no processo de adoção do tipo jurídico.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Metodologicamente a pesquisa se caracteriza como descritiva, conforme Gil (2008), a pesquisa descritiva descreve as características de determinadas populações ou fenômenos, uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Quanto aos procedimentos à pesquisa se caracteriza como documental, para Marconi e Lakatos (2008), a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restritos a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Neste aspecto, destaca-se que coleta de dados ocorreu a partir de comparativo dos dados estatísticos de constituições, extinções de empresas efetivadas dentro dos anos de 2008 a 2010, os dados foram coletados no site da junta comercial dos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná e organizados em tabelas por tipo jurídico e período de análise.

Quanto à análise dos resultados é de cunho quantitativo que segundo Marconi e Lakatos (2008), quando se é possível um tratamento objetivo, sejam estatísticos, seja matemático. No tocante coleta de dados, foi extraído do cadastro da junta comercial dos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná a quantidade de empresas constituídas, extintas entre os anos de 2008 e 2016, dos tipos jurídicos: Empresário, Limitada, Sociedade Anônima, Cooperativa e EIRELI.

O método de análise dos dados foi executado por meio de tabulações, bem como Quadros com dados estatísticos visando permitir a análise e comparação dos resultados para a obtenção dos resultados da problemática proposta.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A partir da coleta de dados no site da Junta Comercial dos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná, identificou-se a quantidade de constituições e extinções de empresas entre os anos de 2008 a 2016.

4.1 Características das empresas em Santa Catarina

O Quadro 2 demonstra a quantidade de empresas constituídas e no estado de Santa Catarina, entre os anos de 2008 e 2016.

Quadro 2: Constituições de empresas no estado de Santa Catarina

JUCESC							
Constituições							
Ano	Empresário	Limitada	Sociedade Anônima	Cooperativa	EIRELI	Outros	Total
2016	6.107	8.907	22	2	4.274	2	19.314
2015	6.531	11.315	61	27	3.493	32	21.459
2014	6.896	12.594	127	38	3.073	60	22.788
2013	7.932	14.310	133	41	2.421	36	24.873
2012	8.346	14.453	106	42	1.417	45	24.409
2011	9.217	16.539	90	40	0	18	25.904
2010	9.530	16.430	53	49	0	18	26.080
2009	9.941	18.472	105	43	0	22	28.583
2008	9.331	19.159	86	53	0	10	28.639
Total							222.049

Fonte: Junta Comercial do estado de Santa Catarina (2017).

Observa-se no Quadro 2 a quantidade de empresas constituídas ao longo do período de 2008 a 2016, pode-se destacar que de modo geral a quantidade de novas empresas constituídas reduziu ao longo dos anos. O ano de 2016 registrou 19.314 novas empresas, 9.325 a menos que as constituições de 2008. Observa-se que as Cooperativas tiveram variação entre 2 e 53 novas entidades constituídas, enquanto o formato EIRELI (individual com capital social superior a 100 salários mínimos), aparece como novo formato/modalidade a partir de 2012.

No Quadro 3, apresentam-se a quantidade de empresa extintas no estado de Santa Catarina, entre os anos de 2008 e 2016, destaca-se o ano de 2015 com 23.161 mil extinções de empresas registradas.

Quadro 3: Extinções de empresas no estado de Santa Catarina

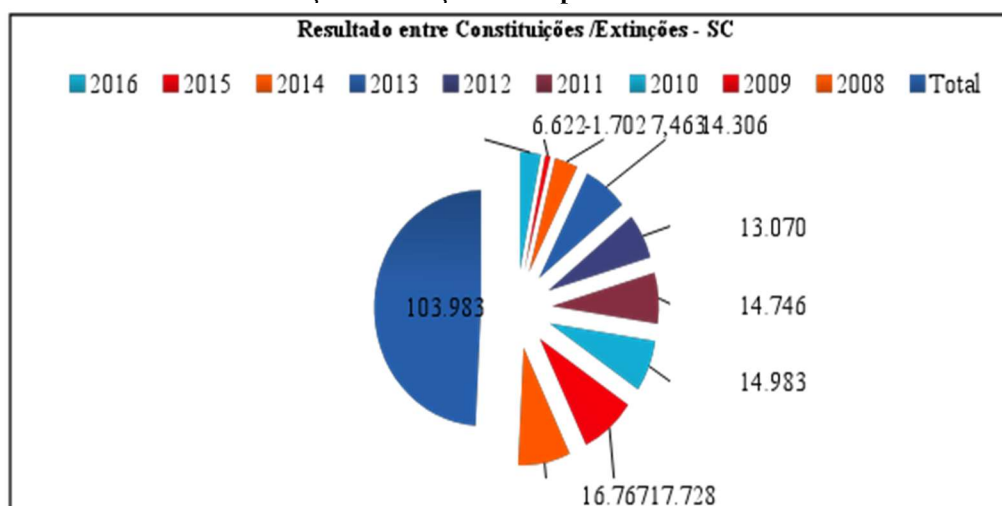
JUCESC							
Extinções							
Ano	Empresário	Limitada	Sociedade Anônima	Cooperativa	EIRELI	Outros	Total
2016	4.011	8.037	18	10	608	8	12.692
2015	15.899	6.808	16	5	430	3	23.161
2014	9.182	5.851	18	12	255	7	15.325
2013	4.961	5.464	32	8	100	2	10.567
2012	5.812	5.493	10	14	4	6	11.339
2011	5.646	5.482	17	6	0	7	11.158
2010	5.456	5.613	15	10	0	3	11.097
2009	4.713	6.122	11	4	0	5	10.855
2008	5.574	6.279	13	5	0	1	11.872
Total							118.066

Fonte: Junta Comercial do estado de Santa Catarina (2017).

Percebe-se que no Quadro 3, a quantidade de extinções de empresa nos anos de 2015 e 2016 aumentou em comparativo aos anos anteriores. Foram extintas 11.289 mil empresas em 2015 em comparação a 2008, já em 2016 a diferença é de apenas 820 empresas a mais em comparação a 2008. Observa-se que as Cooperativas tiveram variação extinções entre 4 e 14 entidades no período.

No Gráfico 1, demonstra-se o resultado entre constituições e extinções de empresas do estado de Santa Catarina, entre os anos de 2008 a 2016.

Gráfico 1: Resultado entre constituições e extinções de empresas em Santa Catarina



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Observa-se no Gráfico o resultado entre constituições e extinções de empresas do estado de Santa Catarina, entre os anos de 2008 a 2013, mantém uma média de 15.267 mil empresas constituídas, ou seja, a quantidade de constituições foi maior que a quantidade de empresas extintas, já entre o ano de 2014 a 2016, a quantidade de constituições de empresas diminuiu e de extinções aumentou.

O maior impacto foi no ano de 2015, que o resultado ficou negativo em - 1.702, ou seja, a quantidade de empresas extintas superou as constituições. Em 2016 foi constituído apenas 19.314 mil empresas, em comparação com os anos de 2008 a 2013, foi o ano que menos se constituiu empresas, o resultado do ano foi de 6.622 mil, mesmo com resultado positivo a quantidade de extinções superou a quantidade de constituições de empresas.

4.2 Características das empresas do Rio Grande Sul

Os Quadros de número 4 e 5 demonstram a quantidade de empresas constituídas e no estado do Rio Grande do Sul, entre os anos de 2008 e 2016. Para melhor visualização de resultados após os Quadros, apresenta-se um Gráfico 2, indicando a diferença entre as constituições e extinções.

Quadro 4: Constituições de empresas no estado do Rio Grande do Sul

JUCERGS							
Constituições							
Ano	Empresá- rio	Limitad a	Sociedade Anônima	Cooperativ a	EIREL I	Outro s	Total
2016	12.050	13.377	66	44	4.017	25	29.579
2015	13.433	14.730	62	41	3.315	40	31.621
2014	14.995	17.263	67	60	3.056	59	35.500
2013	17.643	19.270	81	69	2.257	55	39.375
2012	18.831	20.539	89	81	1.605	48	41.193
2011	22.700	22.521	81	57	0	35	45.394
2010	23.851	22.200	79	71	0	56	46.257
2009	25.742	23.335	64	135	0	52	49.328
2008	25.364	24.661	88	125	0	28	50.266
Total							368.513

Fonte: Junta Comercial do estado do Rio Grande do Sul (2017).

Nota-se no Quadro 4 a quantidade de empresas constituídas ao longo do período de 2008 a 2016, de modo geral, destaca-se os anos de 2015 e 2016 a quantidade de empresas constituídas reduziu. O ano de 2016 registrou 39.579 novas empresas, 20.687 a menos que as constituições de 2008.

No Quadro 5, a quantidade de extinções de empresas no estado do Rio Grande do Sul entre os anos de 2008 e 2016, destaca-se os anos de 2015 com 43.945 e 2016 com 42.396 mil empresas extintas.

Quadro 5: Extinções de empresas no estado do Rio Grande do Sul

JUCERGS							
Extinções							
Ano	Empresá- rio	Limitad a	Sociedade Anônima	Cooperativ a	EIREL LI	Outro s	Total
2016	25.879	15.792	14	29	666	16	42.396
2015	32.760	10.746	17	24	378	20	43.945
2014	18.401	10.311	14	29	244	7	29.006
2013	14.621	8.929	7	20	96	14	23.687
2012	14.902	9.132	25	31	10	16	24.116
2011	15.581	8.619	8	24	0	16	24.248
2010	16.434	9.862	14	20	0	17	26.347
2009	16.683	9.551	22	22	0	19	26.297
2008	17.441	9.653	12	23	0	8	27.137
Total							267.179

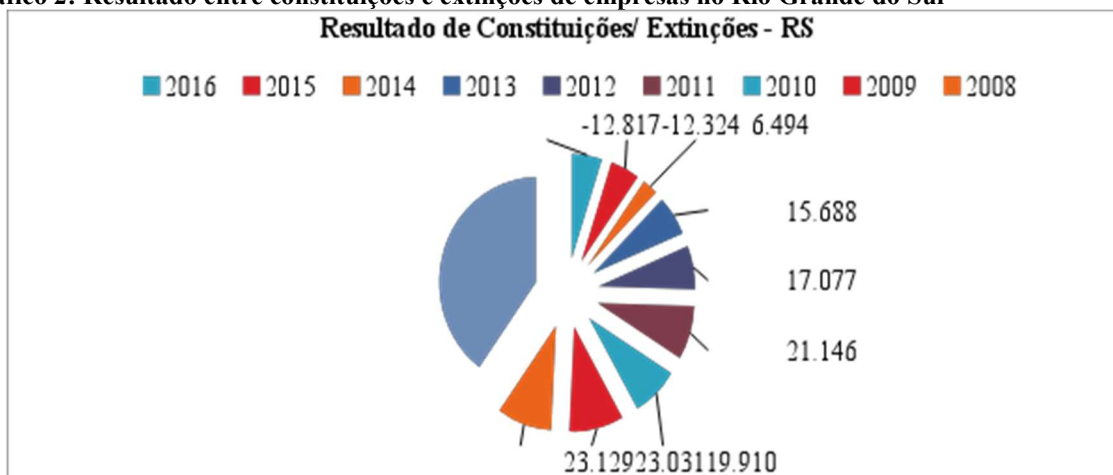
Fonte: Junta comercial do estado do Rio Grande do Sul (2017).

Observa-se que no Quadro 5, a quantidade de extinções de empresa nos anos de 2015 e 2016 tem aumentado em comparativo ao anteriores. No ano de 2015, registrou 16.808 mil extinções de empresas, em comparação a 2008, já em 2016 a diferença foi de 15.259 mil empresas a mais em comparação a 2008. Observa-se que as Cooperativas tiveram variação entre 20 e 30 novas entidades constituídas, enquanto o formato EIRELI (individual com capital social superior a 100 salários mínimos), aparece como novo formato/modalidade a partir de 2012.

No Gráfico 1, demonstra-se o resultado entre constituições e extinções de empresas do estado de Santa Catarina, entre os anos de 2008 a 2016. Nota-se no Gráfico 2, o resultado entre constituições e extinções das empresas do estado do Rio Grande do Sul, entre os anos de 2008

a 2016, mantém uma média de 20.859 mil, positivo, ou seja a quantidade de empresas extintas foi menor que o total de constituições no período total.

Gráfico 2: Resultado entre constituições e extinções de empresas no Rio Grande do Sul



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Entre os anos de 2013 a 2016 a quantidade de constituições foi diminuindo, já a quantidade extinções de empresas aumentou. De modo geral, o maior impacto foi no ano de 2015 e 2016, em 2015 o resultado entre constituições e extinções foi de -12.324 extinções, em 2016 o resultado foi de -12.817, ou seja, a quantidade de abertura de empresas diminuiu significativamente perante a quantidade de extinções de empresas.

4.3 Características das empresas do Rio Grande Sul

Demonstra-se nos Quadros de número 6 e 7, as constituições de empresas no estado do Rio Grande do Sul, entre os anos de 2008 e 2016. Para melhor visualização dos resultados após os Quadros, apresenta-se um Gráfico 3, indicando a diferença entre as constituições e extinções.

Quadro 6: Constituições de empresas no estado do Paraná

JUCEPAR							
Constituições							
Ano	Empresário	Limitada	Sociedade Anônima	Cooperativa	EIRELI	Outros	Total
2016	107.903	18.586	553	148	6.468	43	133.701
2015	103.430	19.646	705	133	5.607	47	129.568
2014	16.056	23.901	653	206	4.836	69	45.721
2013	19.109	28.431	758	195	3.864	79	52.436
2012	19.348	28.774	901	186	2.392	142	51.743
2011	21.927	33.074	1.049	195	0	80	56.325
2010	20.843	32.993	752	280	0	86	54.954
2009	21.672	33.327	776	20	0	46	55.841
2008	18.904	33.002	956	170	0	55	53.087
Total							633.376

Fonte: Junta Comercial do estado do Paraná (2017).

No Quadro 6 indica a quantidade de empresas constituídas ao longo do período de 2008 a 2016, destaca-se os anos de 2015 e 2016, em 2015 registrou 129.568 e em 2016, 133.70 novas empresas, em comparação ao ano de 2008, houve um aumento de constituições de 76.481 em 2015 e em 2016 aumentou 80.614.

Apresenta-se no Quadro 7, a quantidade de extinções de empresas no estado do Paraná, entre os anos de 2008 e 2016, destaca-se o aumento de extinção no ano de 2015, apontou 43.386 e o ano de 2016 com 49.445 mil empresas extintas.

Quadro 7: Extinções de empresas no estado do Paraná

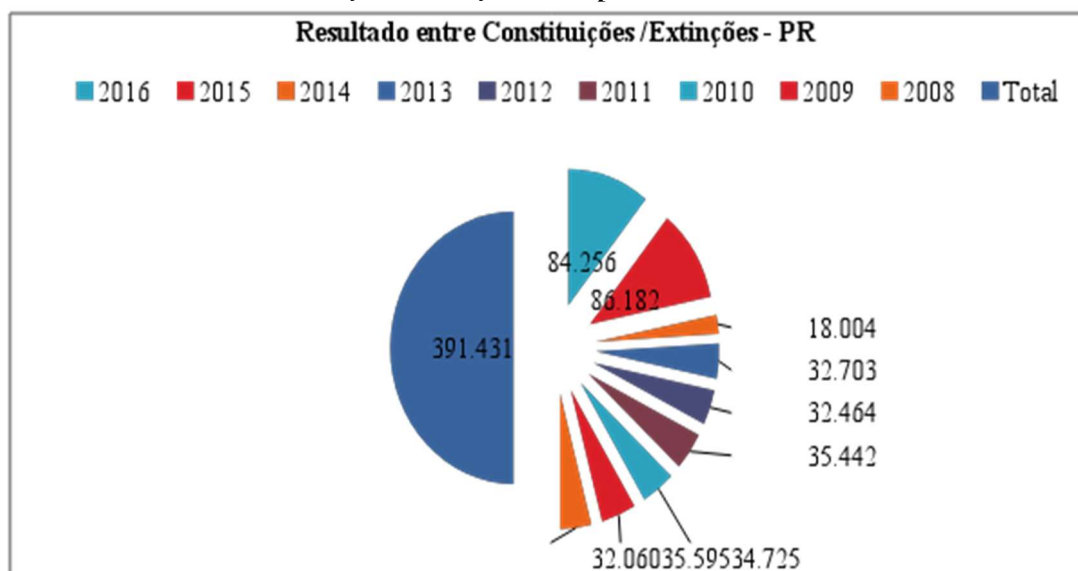
JUCEPAR							
Extinção							
Ano	Empresário	Limitada	Sociedade Anônima	Cooperativa	EIRELI	Outros	Total
2016	31.836	16.201	261	34	1.096	17	49.445
2015	32.242	10.432	123	16	557	16	43.386
2014	16.867	10.170	234	42	390	14	27.717
2013	9.709	9.542	205	36	207	34	19.733
2012	9.426	9.577	189	25	38	24	19.279
2011	11.168	9.557	123	26	0	9	20.883
2010	9.684	10.316	198	23	0	8	20.229
2009	9.595	10.465	151	26	0	9	20.246
2008	10.607	10.237	142	29	0	12	21.027
Total							241.945

Fonte: Junta Comercial do estado do Paraná (2017).

Observa-se que no Quadro 7, a quantidade de extinções de empresas tem aumentado nos anos de 2014, 2015 e 2016. Ao longo dos anos houve aumento significativo de extinções de empresas entre anos de 2015 e 2016, em 2015 foram registradas 43.386 mil empresas em extinção, já em 2016 foram registradas 49.445 mil empresas a mais em comparação a 2008.

No Gráfico 3, demonstra-se o resultado entre constituições e extinções de empresas do estado do Paraná, entre os anos de 2008 a 2016.

Gráfico 3: Resultado entre constituições e extinções de empresas no Paraná.



Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Observa-se no Gráfico 6, o resultado entre constituições e extinções de empresas do estado do Paraná, entre os anos de 2008 a 2013, mantém uma média de 33.831 mil empresas constituídas, ou seja a quantidade constituições foi maior que a quantidade de empresas extintas. No ano de 2014, a quantidade de constituições de empresas diminuiu e de extinções aumentou, mesmo assim o resultado continua positivo de 18.004 mil empresas. O maior impacto foi no ano de 2015 e 2016, conforme os quadros mencionados anteriormente a quantidade de empresas

constituída foi positiva perante os anos anteriores. As extinções aumentaram, diante os anos anteriores, mesmo com aumento de extinções o resultado de constituições foi positivo, em 2015 o resultado foi de 86.182 e em 2016 84.256 mil empresas foram constituídas a mais que extintas.

4.4 Contexto da constituição de novas empresas na Região Sul do Brasil

No Quadro 8, apresenta-se o saldo entre as constituições e extinções das empresas nos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná, entre anos de 2008 a 2016.

Quadro 8: Saldo de empresas constituições – extinções.

Empresas	SC	RS	PR	Total
Total de Constituições (2008 - 2016)	222.049	368.513	633.376	1.223.938
Total de Extinções (2008 - 2016)	118.066	267.179	241.945	627.190
Saldo de empresas no período (2008 - 2016) constituições - extinções.	103.983	101.334	391.431	596.748

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Nota-se que no Quadro 8, o saldo de constituições e extinções, destacando-se o estado do Paraná com um 633.376 constituições de empresas e 241.945 empresas extintas. No estado do Rio Grande do Sul obteve saldo de 368.513 empresas constituídas e 267.179 extinções. Em Santa Catarina o saldo de constituições de empresas foi de 222.049 e de extinções 118.066. Apesar dos números de extinções serem significativos perante a quantidade de constituições o saldo total para análise mantém-se positiva. Em destaque o estado do Paraná com o dobro de constituições entre os anos de 2008 e 2016, o total de extinções perante as novas constituições é representativo.

Pode-se observar que os últimos três anos os números não tem sido os melhores para os estados de Santa Catarina e o Rio Grande do Sul, a economia Brasileira vem passando por dificuldades econômicas e políticas, e diante das dificuldades as empresas buscam manter-se ativas no mercado, se adaptando ao contexto mercadológico. Pode-se mencionar que as empresas são fonte de sobrevivência para população em geral, além da geração de empregos, são elas que definem o PIB (Produto Interno Bruto) do estado, servindo como base para calcular a taxa de inflação e monitorar o nível básico dos preços. Neste contexto observa-se a força e a representatividade de novos negócios que foram constituídos neste período.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo principal verificar se a relação entre constituições e extinções de empresas na região sul do Brasil, entre o período de 2008 a 2016 por tipo jurídico, a pesquisa foi realizada junto a Junta Comercial dos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná. Os resultados da pesquisa permitem a observação da real situação da quantidade de empresas constituídas e extintas por período. Diante da complexidade econômica social, crise econômica e também crise política nos últimos anos, e importante enfatizar sobre a utilização do planejamento tributário para apoio ao processo decisório da entidade.

Os principais resultados obtidos permitem observar os três estados separadamente, e também o resultado total da região sul. Em Santa Catarina, entre os anos de 2008 a 2013 a quantidade de constituições perante a quantidade de extinções estava se mantendo positiva, a partir de 2014, a quantidade de constituições começou a diminuir e a quantidade de extinções a aumentar, mesmo com o resultado positivo nos anos de 2014 e 2016, perante aos anos anteriores a quantidade não representa um bom resultado. Em 2015 o resultado entre constituições e extinções é negativo, ou seja, a junta comercial registrou mais extinções de empresas. No

aspecto saldo total entre os anos, o estado de Santa Catarina obteve o resultado positivo de 103.983 mais constituições que extinções.

No estado do Rio Grande do Sul, entre os anos de 2008 a 2012 a quantidade de registro manteve-se estável, ou seja, não teve muita oscilação no resultado, a partir de 2013 a quantidade de registros de constituições de empresa decaiu consideravelmente, no ano de 2015 registrou-se 12.324 mais extinções que constituições, em 2016 o resultado foi de 12.817 empresa as mais extintas que constituídas. No aspecto saldo total o estado do Rio Grande do Sul registrou 101.334 positivo, ou seja, neste período aconteceram mais constituições do que extinções de empresas, mesmo com saldo positivo o estado vem passando por grandes dificuldades.

O estado do Paraná demonstra resultados positivos entre os anos de 2008 a 2016, observa-se que aumento de extinções de empresas nos anos de 2014, 2015 e 2016, é significativo, conforme os outros estados à quantidade vêm aumentando, sendo um ponto negativo para a região sul, não podendo descartar a influencia da situação econômica do Brasil nos últimos anos, e assim demonstrando seus reflexos. Quanto à quantidade de constituições de empresas no estado do Paraná vem se mantendo positivo, o resultado final entre os anos analisados ficou em 391.431, positivo, ou seja, mais constituições que extinções, destaca-se que neste período a Junta Comercial registrou as constituições do formato Micro Empreendedor Individual (MEI), neste total apresentado.

Com relação a constituições e extinções de empresas por tipo jurídico nos anos analisados, os resultados evidenciam a importância do planejamento tributário, visando atender as necessidades empresarias, a ferramenta não serve somente para diminuir os tributos e impostos da entidade, mas também auxiliam os gestores no processo da tomada de decisão, desta maneira a entidade estará preparada para superar as surpresas da economia, mantendo-se no mercado.

Para novas pesquisas, recomenda-se a investigação em outras regiões, visando à comparação de resultados e a efetivação do planejamento tributário nas entidades, buscando manter-se no mercado, e ainda assim verificar se a quantidade de constituições e extinções de empresas tem sido afetada pela crise econômica e política do Brasil.

De modo geral o resultado do estudo salienta a importância do planejamento tributário e a gestão financeira para sobrevivência das entidades, trazendo benefícios não somente para empresas, mas também para o desenvolvimento econômico, geração de empregos para população, geração de renda, estabilidade da inflação, incentivo ao consumo, e automaticamente equilíbrio financeiro. As empresas em geral podem ser consideradas como a principal fonte de riquezas no Brasil, os dados coletados demonstram a importância de incentivar e qualificar o empreendedorismo no país, isoladamente uma empresa representa pouco para economia, mas no conjunto elas são decisivas para economia e para o desenvolvimento do Brasil. É importante destacar que o processo do planejamento não auxilia somente na diminuição de carga tributária que é considerada elevada no Brasil, mas também contribui na tomada de decisão de gestores, minimizando os custos e mantendo-se ativo e competitivo no mercado.

REFERÊNCIAS

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário em institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 19 jul. 2016.

FERREIRA, L. F. F.; OLIVA, F. L.; SANTOS, S. A.; GRISI, C. C. H.; LIMA, A. C. Análise quantitativa sobre a mortalidade precoce de Micro e Pequenas Empresas da cidade de São Paulo. **Gestão e Produção Online**, v. 19, n. 4, p.811-823, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas 2008.

LIMA, F. B.; DUARTE, A. M. P. Planejamento tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva. **Qualitas Revista Eletrônica**, v.6, n.1, p.1-15, 2007.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 16 jul. 2017.

LATORRACA, N. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, M. A.; SILVA, A. R.; BORGES DA SILVA, E. C.; PERUZZI, M. H. A. **A importância do planejamento tributário nas microempresas e empresas de pequeno porte**, Três Lagoas, 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MUCCI, D. M.; HORTA, R. A. M.; FARIA, B. R.; NETO, M. R. Planejamento tributário aliado à gestão financeira eficaz: Estudo de caso de uma empresa de porte médio do setor atacadista baseado em análises de regime de tributação. In: XIV SEMEAD: Seminários em Administração FEA-USP, 2011, São Paulo. **Anais eletrônicos... SEMEAD**, 2011.

OLIVEIRA, A. M. Criação de empresas. **ANJE – Associação Nacional de Jovens Empresários e EduWeb**, p.16-113, 2008.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceito metodologia e práticas**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, R. R. F.; GOLÇALVES, M. A importância do planejamento tributário para as empresas, **Revista Científica da Faex**, v.1, n. 12, p.1-15, 2013.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RICARTE, J. G. A contabilidade como ferramenta importante para o planejamento tributário das micro e empresas de pequeno porte. **Revista Catarinense da Ciência Contábil do CRCSC**, Florianópolis, v.4, n.12, p.9-26, 2005.

ROCCO, L. A. Inter-relação entre a constituição e extinção de firmas no Brasil. Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós Graduação em Economia, **CAEN**, Fortaleza-CE, 2008.

SALOMÉ, J. F.; SACCO, R. F. Contornos jurídico-constitucionais do planejamento tributário, **Revista MERITUM**, v.1, n.1, p.47-76, 2006.

SEBRAE. **Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas.** Disponível em: <<http://www.sebraesp.com.br/>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

_____. **Causas Mortis, o sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros 5 anos de vida.** SEBRAE/SP. Disponível em: <<http://www.sebraesp.com.br/>> Acesso em: 09 jul. 2016.

SILVA, A. A. **Planejamento tributário eficaz resulta em bom resultado para a empresa.** Goiás: PUC, 2011. Disponível em: <<http://files.ceoscontabil.webnode.com/200001437-dca5bdda9d/Planejamento.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2016.

SIQUEIRA, E. B.; CURY, L. K. P.; GOMES, T. S. Planejamento tributário. **Revista CEPPG – CESUC**, v. 2, n.25, p.184-196, 2011.

VASCONCELOS, J. M. **Planejamento estratégico para empresa familiar:** Margarida Monteiro Tecidos. Campina Grande, 2004.

ACIDENTES DE TRABALHO EM UMA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA

Cíntia Daniela Sommer

Especialização em Gestão de Departamento Pessoal e Rotinas Trabalhistas
Acadêmica de Especialização
cintiasommer@unochapeco.edu.br

Andrea Bencke Zambarda

Especialista em Gestão de Pessoas- UNOCHAPECÓ
Professora do Curso de Administração
zambarda@unochapeco.edu.br

Ana Paula Granella

Mestre em Administração – UNOCHAPECÓ
Professora do Curso de Administração
anapaula@unochapeco.edu.br

RESUMO

O presente artigo tem como tema a análise dos acidentes de trabalho em uma cooperativa agropecuária no ano de 2015. O objetivo principal foi caracterizar os acidentes de trabalho ocorridos na empresa, dando informações relevantes para que a mesma possa adotar medidas que visem minimizar este indicador. Trata-se de um estudo de caso, caracterizando-se como pesquisa descritiva, na qual os dados foram coletados através de pesquisa bibliográfica e documental na organização em estudo. Na empresa ocorreram 54 acidentes no ano de 2015, sendo que 51 deles geraram afastamento do funcionário do trabalho. Quanto ao gênero dos acidentados, calculando-se proporcionalmente ao quadro de pessoal, tem-se que a maior incidência de acidentes é com os homens. Acidentes na fábrica de rações e acidentes de trajeto foram os mais numerosos. A maior incidência dos acidentes ocorreu com funcionários com mais de um ano e meio de casa. Os meses de maior incidência foram fevereiro e setembro. Dos acidentes analisados, fica claro que foram causados por ato inseguro por parte dos funcionários. Neste sentido destaca-se a importância das ações do departamento de pessoal dentro das empresas, buscando a conscientização e treinamento dos funcionários, onde o capital intelectual e humano precisa ser valorizado, assegurando proteção à saúde do trabalhador.

Palavras-chave: Acidente de trabalho; Departamento de pessoal; Trabalhador.

1 INTRODUÇÃO

O conhecimento de que o trabalho pode ser o principal causador de doença e morte não é uma descoberta atual. A Revolução Industrial exibiu o problema com as longas jornadas e as más condições de trabalho e fizeram com que esse assunto fosse discutido de forma mais específica às condições de trabalho.

Hertz (2015) esclarece que na Revolução Industrial foi o momento em que o acidente de trabalho se tornou uma preocupação e assim forçando a sociedade a construir princípios que viessem a conduzir o relacionamento entre patrão e empregado.

O Decreto Legislativo n. 3.724/1919 é considerada a primeira norma particular sobre acidentes de trabalho. Onde marca a responsabilização do empregador, abrindo portas para um olhar livre dos acidentes de trabalho, com tratamento específico em relação ao Direito Privado Comum.

Durante anos, o ser humano tem trabalhado exposto a diferentes riscos, mas somente de forma recente que o Poder Público começou a se preocupar para disciplinar a situação e combater de forma mais radical os acidentes de trabalho e as doenças profissionais.

Castro e Lazzari (2012) mostram que apesar da exigência legal de adoção, pelo empregador, de normas de higiene e segurança no trabalho, e da imposição de indenização por danos causados, em casos de conduta comissiva ou omissiva do empregador, o número de acidentados é absurdo. O aspecto de prevenção, em regra, está em segundo plano nas empresas, sendo a razão de tais números.

Este estudo baseia-se na análise das informações constantes das documentações relativas ao registro de acidentes de trabalho na empresa em questão, visando esclarecer o problema: Quais as características dos acidentes de trabalho que ocorreram em uma Cooperativa Agropecuária no ano de 2015? O objetivo geral centra-se em identificar as causas da ocorrência dos acidentes, além de analisar de forma geral as características dos mesmos, envolvendo tipo, parte do corpo atingido, mês crítico de acidentes, local do acidente.

Sobretudo, desenvolveu-se a revisão da literatura destacando a importância da gestão de pessoas na empresa e de ter uma política de higiene e segurança, subsidiando a análise dos acidentes de trabalho, utilizando como base para a coleta de dados às informações disponibilizadas pela Cooperativa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura possibilita fundamentar, por intermédio dos artigos já realizados sobre o tema, livros, teses, legislação e outros materiais confiáveis. Desta forma, o presente artigo relata os acidentes de trabalho em uma cooperativa agropecuária do oeste catarinense.

2.1 A Importância da gestão de pessoas na empresa

Chiavenato (1999) coloca, que não é tão simples a função da Gestão de Pessoas na empresa, requer acompanhamentos e bons estudos, para verificar se os processos estão sendo eficientes e assim gerando bons resultados. Ressalta também que implantar um bom sistema de Gestão de Pessoas, que seja capaz de incorporar todos os processos, de recompensar, desenvolver, agregar, manter e monitorar as pessoas na organização, não é uma tarefa muito complexa, sem dúvida. Mas tornar esse sistema eficaz e eficiente é outra tarefa bem diferente para garantir que os processos funcionem bem. Para isso, o planejamento do sistema deve ser baseado em objetivos concretos, que sirvam de padrões para delinear a avaliação dos resultados. Esses objetivos servirão para avaliar se o sistema vai apresentar os resultados desejados em seus processos.

A forma de agir de cada pessoa, de como ela desenvolve seu trabalho, aperfeiçoa suas atividades, como se relaciona com as outras pessoas, varia bastante, influenciada, em grande parte, pelas políticas e diretrizes das organizações em relação ao como agir com as pessoas em suas atividades.

Chiavenato (1999) destaca que o capital intelectual e o capital humano constituem a nova moeda dos negócios mundiais, onde se necessita da valorização das pessoas de maneira diferente do tratamento tradicional das antigas autorias de Recursos Humanos. A contabilização e os processos de recursos humanos precisam estar ordenados a essa nova concepção: pessoas como fontes de receita e não apenas como despesas e custos.

A utilização de organismos de realização e motivação pessoal está sendo cada vez mais desenvolvidos nas empresas. As pessoas possuem necessidades individuais que estão sendo realçadas cada vez mais. Com isso, o levantamento de necessidades de treinamentos é efetuado entre funcionários e chefia, com base na opinião do grupo.

2.2 Segurança e saúde ocupacional

Uma das opções previstas em lei para a redução ou até mesmo para evitar o acidente de trabalho é o uso de EPIs. Segundo a NR6 considera-se EPI todo dispositivo ou produto, de uso individual, utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção de riscos capazes de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho. O uso de EPI está previsto na legislação trabalhista.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) no seu art. 166 prevê a obrigatoriedade da empresa em fornecer aos colaboradores, de forma gratuita, o equipamento de proteção adequado aos riscos e em perfeito estado de conservação e funcionamento. Caso não sejam fornecidos os equipamentos aos funcionários e ocorrendo acidentes de trabalho, a empresa é culpada diante da legislação. A NR6 também prevê obrigações do empregador em fornecer os EPIs e, cabe aos empregados à responsabilidade pelo seu uso, guarda e conservação.

Apesar da necessidade do uso de equipamentos de proteção em tarefas que proporcionam riscos, o principal objetivo da legislação e do empenho da gerência das empresas deve ser a garantia da saúde do trabalhador. A qualidade de vida no trabalho deve iniciar com a segurança de boas condições para o desempenho no trabalho.

2.3 Acidente de trabalho

O acidente de trabalho é conceituado na legislação previdenciária, pela Lei 8.213/91 de maneira que seu conceito jurídico é o que ocorre pelo exercício do trabalho a serviço do empregador, que provoque lesão corporal, morte ou que cause redução ou perda, temporária ou permanente, da capacidade para o trabalho. O conceito de acidente integra o fato que lesa a saúde física ou mental, o nexo causal entre este e o trabalho e redução da capacidade laborativa.

De acordo com a nova Lei n.8213/91, art.19, e com o art. 139 do Decreto n. 357/91 (regulamentado na Lei), o acidente do trabalho é o que ocorre pelo exercício do trabalho a serviço da empresa, ou ainda pelo trabalho de terceirizados, provocando lesão corporal ou perturbação funcional que cause a morte, ou perda, ou redução da capacidade para o trabalho permanente ou temporária.

As doenças que ocorrem no ambiente de trabalho podem ser classificadas em doenças profissionais, que são aquelas produzidas ou desencadeadas pelo exercício do trabalho caracterizado a determinadas atividades ou funções (como a surdez e a dermatose profissional) e em doenças do trabalho, que são aquelas adquiridas ou desencadeadas em função de condições específicas em que o trabalho é realizado (como a tuberculose e a bronquite). A grande diferença entre estas duas divisões é que enquanto a doença profissional tem no trabalho sua única causa, a doença do trabalho pode ser causada por diversos fatores, e por isso, necessita da comprovação do nexo causal com o trabalho. Em contrapartida, não são consideradas como doença de trabalho as doenças degenerativas, as que não produzam incapacidade laborativa e as inerentes a grupos etários.

Neste contexto, diversos autores ressaltam que as principais causas de acidentes no ambiente de trabalho se dão pela realização de atos inseguros (aqueles que decorrem da execução das tarefas de forma contrária as normas de segurança) e condições inseguras (aquelas que, quando presentes no ambiente de trabalho, comprometem a segurança do trabalhador e a própria segurança das instalações e dos equipamentos).

Conforme Rosskan (2009), os ambientes de trabalho devem ser seguros e saudáveis, tendo em vista que a grande maioria dos trabalhadores passa pelo menos oito horas por dia no local. Vários trabalhadores são expostos diariamente a diversos riscos para sua saúde, como poeiras, gases, ruídos, vibrações e temperaturas extremas, fatores que podem vir a comprometer a saúde de diversas formas. Além disso, um agravante desta situação é que alguns empregadores

assumem pouca responsabilidade em relação à proteção da saúde de seus empregados, expondo-os a condições hostis no ambiente de trabalho, deixando-os expostos à condição de perigo, ficando sujeitos à ocorrência de doenças e acidentes de trabalho.

A prevenção de acidentes tem por condição essencial desenvolver o bem-estar mental, social e físico dos trabalhadores. O fato de manter-se saudável e protegido evita várias complicações com a saúde.

Ribeiro (1999) relata que a prevenção da doença não está apenas em medidas ergonômicas e físicas, mas também requerer organização, como redução da jornada, pausas regulares durante a execução das tarefas, revisão do local de trabalho, com a intenção de reduzir as tensões do trabalho.

As principais áreas de segurança e saúde do empregado devem conter questões de acordo com a higiene, educação, formação, apoio psicológico e medicina do trabalho, entre outros aspectos que tornam o ambiente favorável ao desempenho das funções.

Costa (2011) entende por acidente típico “um ataque inesperado ao corpo humano ocorrido durante o trabalho, decorrente de uma ação traumática violenta, subitânea, concentrada e de consequências identificadas”.

Brandão (2006) esclarece que para ser caracterizado um acidente de trabalho, não é necessário que a vítima tenha recebido um golpe, basta apenas o contato ou ação que ocasione alguma lesão ou fratura, como na situação de ser provocada por um esforço excessivo exercido sobre ela.

Os acidentes de trajeto e os sofridos em trabalhos externos também devem ser considerados acidentes de trabalho. Para os autores Lazzari e Castro (2012), acidente de trajeto é considerado quando ocorre fora do ambiente de trabalho, mas continua sendo considerado um acidente de trabalho, pois é resultante do deslocamento do empregado entre o trabalho e sua residência e vice-versa.

A ocorrência de acidente do trabalho gera muitas vezes traumas, ocasionando lesões, invalidez permanente, entre outros agravos, que não se limitam ao corpo físico do trabalhador, afetando também seu psicológico, chegando até a causar a morte do mesmo, prejudicando também os familiares.

Para que o acidente de trabalho seja caracterizado e reconhecido, deve existir a emissão por parte da empresa da comunicação de acidente do trabalho (CAT) que deve ser informada a Previdência Social, para que o colaborador vítima do acidente do trabalho se tiver afastamento do trabalho, também sejam concedidos os benefícios previdenciários a que tem direito. Quanto ao prazo para a emissão da CAT, está expressamente definido na legislação previdenciária no art. 22 da Lei 8.213/91 a qual ressalta que a empresa deverá realizar a comunicação do acidente de trabalho à Previdência Social até o 1º (primeiro) dia útil ao da ocorrência, em caso de falecimento do colaborador, a comunicação deve ser imediata, sob pena de multa que varia entre o limite máximo e mínimo do salário-de-contribuição, aplicada e cobrada pela Previdência Social.

A CAT é o instrumento de notificação de acidentes de trabalho do INSS/MPAS. As informações nela contidas obedecem a uma padronização que independe do tipo de setor econômico. Essas informações abrangem dados sobre a empresa (nome, localização e código de atividade econômica), sobre o trabalhador acidentado (incluindo sua função) e sobre o evento acidental (data, horário, local, objeto causador, descrição do evento e partes do corpo do trabalhador atingidas).

A necessidade de normas com conteúdo que tendam a diminuir a quantidade absurda de acidentes do trabalho é muito grande no Brasil, não só para diminuir o suposto déficit previdenciário, mas principalmente para preservar a sociedade e a massa trabalhadora.

2.4 Equipamentos de proteção individual

Uma das alternativas previstas em lei para evitar o acidente de trabalho é o uso de EPIs. Segundo a NR6 considera-se EPI todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção de riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho. O uso de EPI está previsto na legislação trabalhista.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) prevê a obrigatoriedade da empresa em fornecer aos empregados, gratuitamente, EPI adequado aos riscos e em perfeito estado de conservação e funcionamento. Caso não sejam fornecidos os equipamentos aos funcionários e ocorrendo acidentes de trabalho, a empresa é responsabilizada perante a legislação. A NR6 também prevê obrigações do empregador em fornecer os EPIs e, cabe aos empregados à responsabilidade pelo seu uso, guarda e conservação.

A capacitação dos trabalhadores por meio de treinamentos, para identificação dos riscos e utilização adequada do equipamento de proteção pode fazer com que desenvolvam o compromisso e a responsabilidade para com a própria segurança e adotem estratégias frente aos riscos, permitindo manter a qualidade de produção e evitando agravos à saúde.

Cada atividade realizada pelo trabalhador requer um EPI adequado para as características específicas da tarefa a ser executada, alguns requerem orientações específicas enquanto outras apresentam orientações comuns de utilização.

A Comissão Interna de Prevenção de Acidentes (CIPA) exerce papel respeitável no processo de garantia da segurança no ambiente de trabalho. Segundo a NR5 a CIPA tem como alvo a prevenção de acidentes e doenças decorrentes do trabalho, de modo a tornar compatível permanentemente o trabalho com a prevenção da vida e a promoção da saúde do trabalhador.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente artigo tem como objetivo relatar um estudo de caso analisando informações constantes das documentações relativas ao registro de acidentes de trabalho na empresa em questão, visando resolver o problema central que é: Quais as características dos acidentes de trabalho que ocorreram em uma Cooperativa Agropecuária do extremo oeste de Santa Catarina no ano de 2015?

Beuren (2004) relatam o seguinte sobre o estudo de caso. “Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinados casos específicos”. Gil (1999) salienta que estudo de caso é caracterizado pelo estudo intenso de um ou mais objetos, de modo a ampliar e detalhar conhecimentos do mesmo, que são praticamente impossíveis se comparados com os tipos de delineamentos.

Para coleta das informações, foi realizado um levantamento dos documentos fornecidos pela empresa, verifica-se que uma pesquisa documental se assemelha muito à pesquisa bibliográfica. Nesse sentido, Gil (1995) destaca que a única diferença entre a pesquisa documental e a bibliográfica, está na natureza das fontes. A pesquisa documental corresponde a materiais que ainda não receberam um tratamento crítico, enquanto a pesquisa bibliográfica fundamenta-se das contribuições de vários autores sobre o mesmo assunto.

Quanto aos fins é considerada uma pesquisa descritiva, pois visa descrever e caracterizar o comportamento da população em determinado período (BEUREN, 2004). Quanto à abordagem do problema a pesquisa é considerada quantitativa e qualitativa.

Os dados foram coletados através de pesquisa documental, análise das comunicações de acidente de trabalho (CAT) do ano de 2015 e de outros relatórios fornecidos para este estudo, facilitando a identificação dos acidentes. As informações obtidas no levantamento de dados dizem respeito à quantidade de acidentes ocorridos no ano de 2015, o local de ocorrência dos acidentes, a causa principal do acidente e o local da lesão ocasionada pelo acidente. Os

resultados foram apresentados com gráficos dos acidentes separados e analisados de vários ângulos.

4 ANÁLISES DOS RESULTADOS

O presente estudo foi realizado em uma Cooperativa Agropecuária do extremo oeste de Santa Catarina, analisando as ocorrências de acidentes de trabalho do ano de 2015. A empresa finalizou o ano de 2015 com um total de 1.145 funcionários, divididos em filiais que se encontram em cidades da região oeste do estado de Santa Catarina e noroeste do Rio Grande do Sul. Os ramos da empresa são amplos, desde supermercados, lojas agropecuárias e depósitos, também possui granja de suínos, fábricas de ração com armazém de grãos e também postos de combustível.

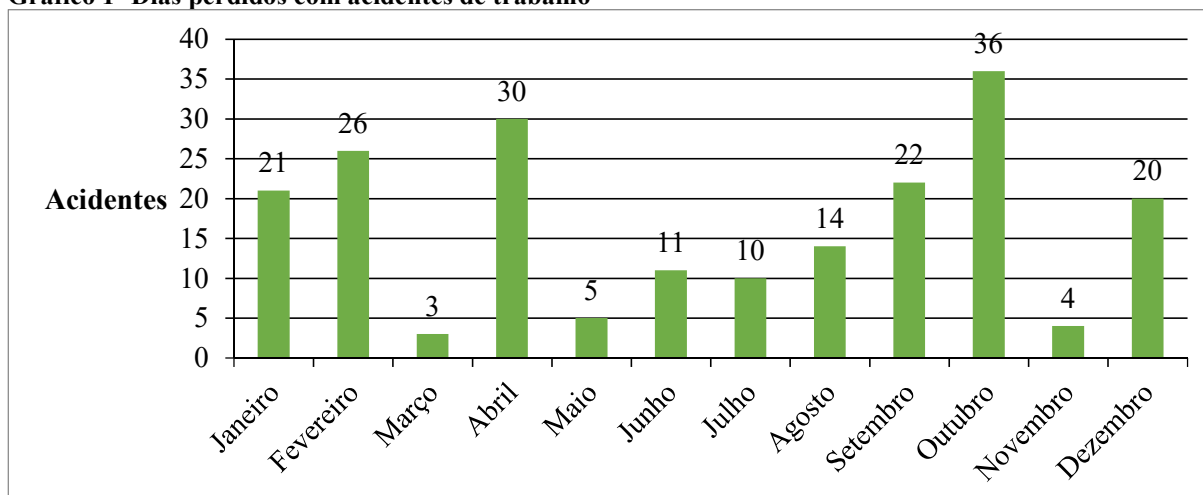
Para a pesquisa foi analisado o total de acidentes de trabalho da empresa em questão que teve 54 acidentes no ano de 2015. Os acidentes de trabalho não necessariamente precisam ter afastamento do trabalho. Em alguns casos, o funcionário apenas se afasta para a consulta médica, e após isso já pode retornar ao trabalho, isso em acidentes sem gravidade. Porém, no caso desta empresa, 94% dos funcionários que sofreram acidentes tiveram afastamento após o ocorrido, o que corresponde a 51 ocorrências. Apenas em 6% dos casos (3 acidentes) houve retorno ao trabalho após a consulta médica.

A empresa que muitas vezes perde mão de obra altamente especializada e vê sua imagem comprometida, constata a queda brusca na produtividade durante o período de acomodação e assimilação da ocorrência, além de assumir por força de lei os gastos diretos com hospital, medicamento, apoio psicossocial e, muitas das vezes, com reparação judicial.

Mas, além disso, nada se compara aos danos sofridos pelos trabalhadores e por suas famílias na forma de redução de renda, interrupção do emprego de familiares, gastos com acomodação no domicílio em outras localidades para tratamento, além da dor física e psicológica e da cicatriz do acidentado ou doente.

A empresa em questão possui 755 funcionários homens e 390 mulheres. Se for analisado o sexo dos funcionários acidentados, dos 54 acidentes no ano, 42 são do sexo masculino e somente 12 são do feminino. Porém, tem-se que levar em consideração que o ramo da empresa, na maioria, ainda requer mão de obra braçal, onde a contratação de homens é maior em relação às mulheres.

Conforme apresenta o Gráfico 1, pode-se analisar os dias perdidos com acidentes de trabalho, ocasionando prejuízos a empresa, onde funcionários deixam de estar realizando suas tarefas pois estão afastados, de atestado, se recuperando dos traumas ocasionados pelos acidentes.

Gráfico 1- Dias perdidos com acidentes de trabalho

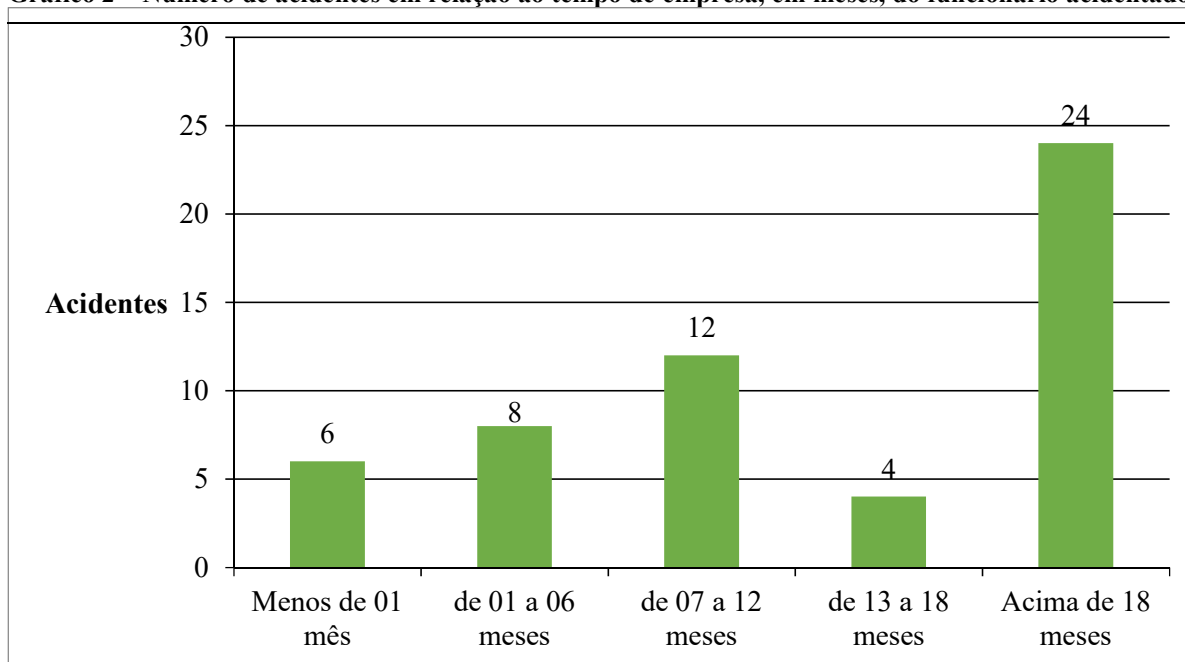
Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 1 demonstra os dias de trabalho perdidos com acidentes de trabalho, onde os funcionários estão de atestado pela ocorrência do acidente de trabalho. Percebe-se que a empresa perdeu no ano de 2015, 202 dias em afastamentos com acidentes de trabalho. Conclui-se que os meses que mais apresentaram atestados relacionados a acidentes de trabalho foram fevereiro, abril e outubro.

Os acidentes e doenças do trabalho são muito custosos, e apresentam fatores extremamente negativos para a empresa, para o trabalhador acidentado e para a sociedade significam inúmeras perdas, acarretando custos elevados ou até mesmo irreparáveis como em caso de morte, por esse motivo é tão importante o uso de Equipamentos de Proteção Individuais (EPI's) e Equipamentos de Proteção Coletiva (EPC's), e obedecer às normas de segurança do trabalho para dar qualidade de vida aos servidores e aos empregadores e assim tentar ao máximo evitar que tais danos sejam causados. Também é importante considerar que os custos de investimento para prevenção de acidentes de trabalho são bem menores do que os custos próprios de um acidente.

De acordo com Roskan (2009), os custos indiretos de um acidente podem ser de quatro a dez vezes superiores aos custos diretos, e muitas vezes se tornam difíceis de serem quantificados. Como exemplo, um custo indireto que não pode ser compensado com dinheiro é o sofrimento humano provocado ao acidentado e à sua família.

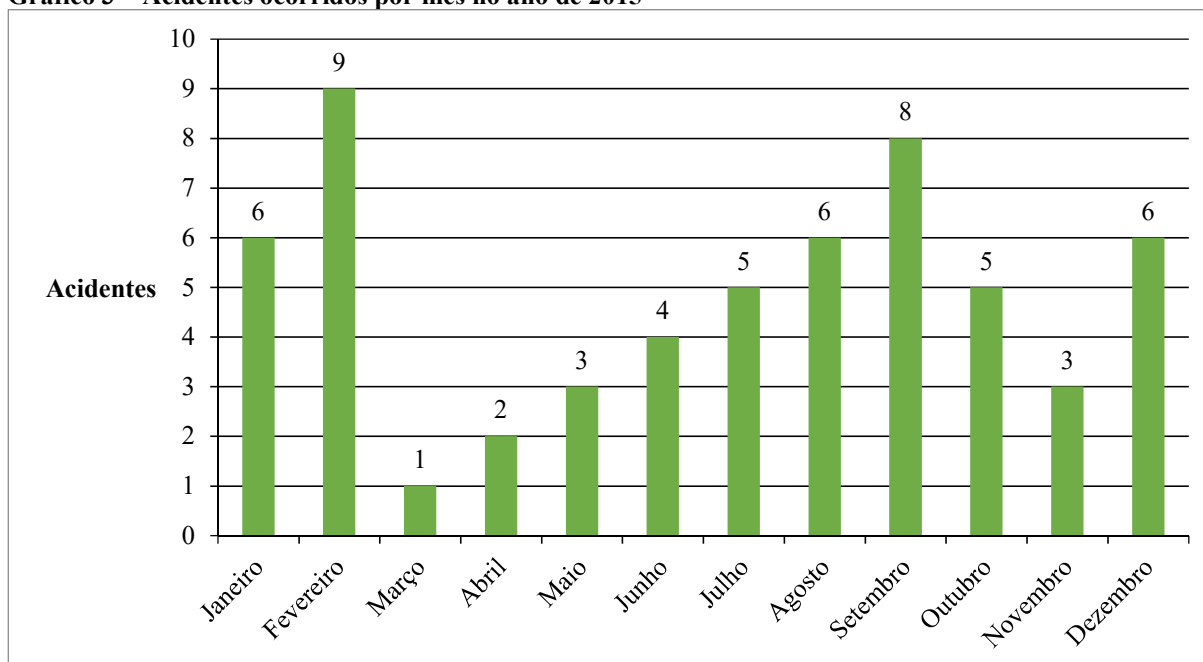
Portanto os custos financeiros com doenças ou acidentes são inevitáveis, mas para agravar a situação foi possível perceber que o problema se estende à família e à sociedade também. Assim definidos os principais problemas gerados ao emprego, deve-se perceber que os problemas também se estendem ao empregador, que por sua vez fica com os encargos sociais, por vezes despesas médicas e indenizações.

Gráfico 2 – Número de acidentes em relação ao tempo de empresa, em meses, do funcionário acidentado

Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 2 apresenta a quantidade de acidentes de trabalho ocorridos, em relação ao tempo de empresa do funcionário, desde menos de um mês de empresa até acima de 18 meses. Nota-se que ocorreram seis acidentes no grupo dos recém-contratados (menos de um mês de trabalho), um número significativo de acidentes que pode estar relacionado a falta de atenção e prática no trabalho. Se analisado os acidentes com funcionários que estão a mais de 18 meses no cargo, foram 24 acidentes, correspondendo a 48% do total dos acidentes. Percebe-se que as causas de acidentes são variadas, vão desde a falta de atenção, falta de uso dos equipamentos de segurança, ou até por falta de vontade do trabalhador, mesmo assim a capacitação destes é essencial para que se evitem acidentes.

No Gráfico 3, são apresentados os acidentes ocorridos em cada mês do ano de 2015, onde pode ser analisado que alguns meses foram mais críticos, onde a ocorrência de acidente de trabalho foi mais elevada, do que os demais meses do ano.

Gráfico 3 – Acidentes ocorridos por mês no ano de 2015

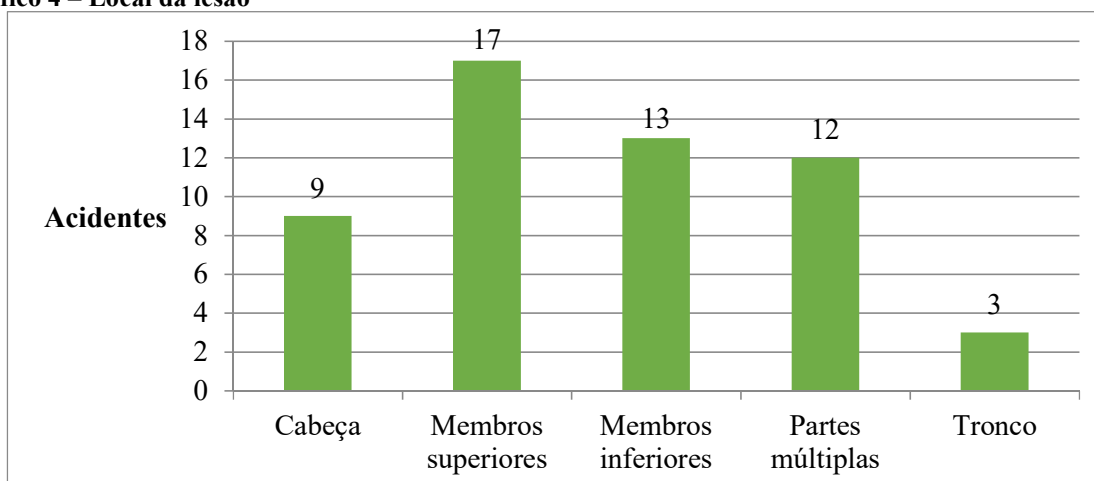
Fonte: Dados da pesquisa.

Neste gráfico pode-se analisar a quantidade de acidentes que ocorreram em cada mês do ano de 2015. Nota-se que os meses mais críticos foram fevereiro e setembro, onde ocorreu o maior número de acidentes de trabalho. Pode-se visualizar que no mês de fevereiro foram 9 acidentes de trabalho e no mês de setembro foram 8 acidentes.

Uma hipótese para o número elevado de acidentes nos meses de dezembro, janeiro e fevereiro, é o período da safra de grãos, por ser uma Cooperativa Agropecuária, esse é um ramo forte da empresa. Nesses meses o número de contratações de funcionários cresce, onde os mesmos são admitidos por um período determinado de no máximo noventa dias. Por serem meses de trabalho excessivo, mão de obra braçal, pode-se levar em consideração que essa seja a maior causa da ocorrência dos acidentes de trabalho.

Ao analisar o Gráfico 3, percebe-se um aumento de acidentes de trabalho do mês de março a setembro, não tendo uma explicação conclusiva para os mesmos. As contratações diminuem nesse período, porém como se vê, os acidentes a cada mês acabam sendo mais frequentes.

No Gráfico 4, são apresentados os locais lesionados na ocorrência dos acidentes, os quais foram divididos em cabeça, membros superiores (ombro, braços, punhos e mão), membros inferiores (perna, joelho e pés), partes múltiplas (lesões em mais de um membro) e tronco (coluna, tórax e abdômen).

Gráfico 4 – Local da lesão

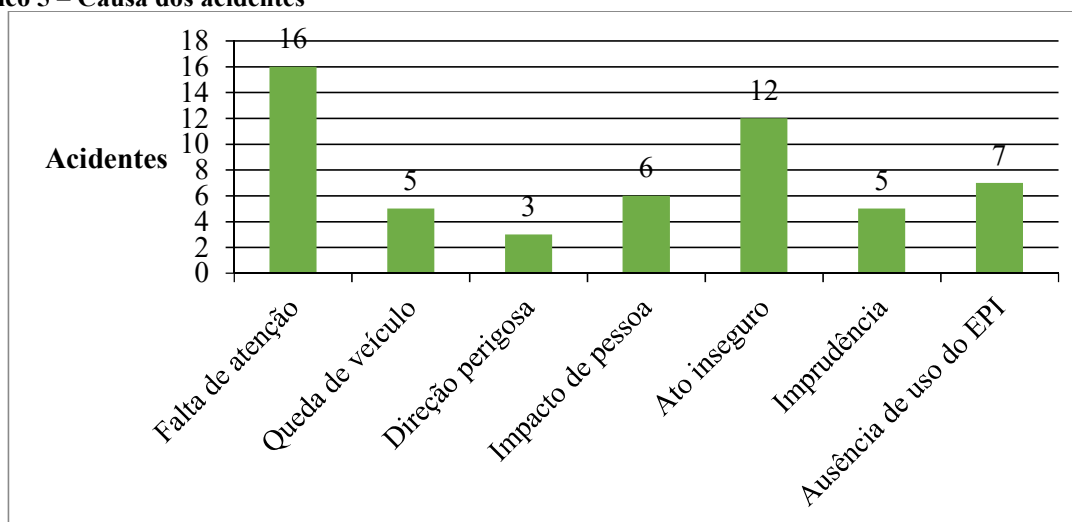
Fonte: Dados da pesquisa.

Já quando se aborda as naturezas dos traumas (Gráfico 4), verifica-se que os membros superiores são os mais afetados, visto que, são os membros com maior exposição e mais aptos a sofrerem acidentes. Seguindo a mesma lógica de exposição, os acidentes de trabalho também acometem em número elevado, partes múltiplas do corpo e os membros inferiores. Nos ferimentos na cabeça, estão inclusos os acidentes que atingem os olhos, os quais geralmente são atingidos por fagulhas ou produtos químicos, que ocorrem pelo manuseio inadequado das ferramentas de trabalho.

Acidentes com membros inferiores se podem destacar lesões ou fraturas por esmagamento, onde durante o trabalho, foram atingidos por objetos que ocasionaram o acidente. Principais partes do corpo onde são atingidos são os pés e tornozelos.

Já quando se aborda acidentes que lesionaram partes múltiplas do corpo, destacam-se escorregamentos em escadas, ou durante o carregamento de caminhões, o funcionário acaba resvalando, ocasionando o acidente, ou até mesmo, ao manusear produtos, os mesmos estouram e acabam atingindo mais de uma parte do corpo.

Quando se trata de acidentes que a parte do corpo atingida, é tronco do colaborador, leva-se em consideração, quando do excesso de esforços, acabam lesionando a coluna, ou durante o trabalho, acabam tendo um mau jeito, por ter uma postura incorreta ao efetuar a tarefa. O Gráfico 5 apresenta a causa dos acidentes, analisando o que leva o funcionário a sofrer o acidente de trabalho, durante a realização de suas atividades.

Gráfico 5 – Causa dos acidentes

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o Gráfico 5, a falta de atenção é a principal causa da ocorrência dos acidentes, onde o funcionário não está devidamente concentrado em sua tarefa. O ato inseguro é a maneira como os funcionários se expõem, consciente ou inconscientemente, aos riscos de acidentes, e é o segundo maior gerador na empresa. Um exemplo de ato inseguro que geralmente ocorre é o uso de máquinas e equipamentos sem a devida habilitação e treinamento.

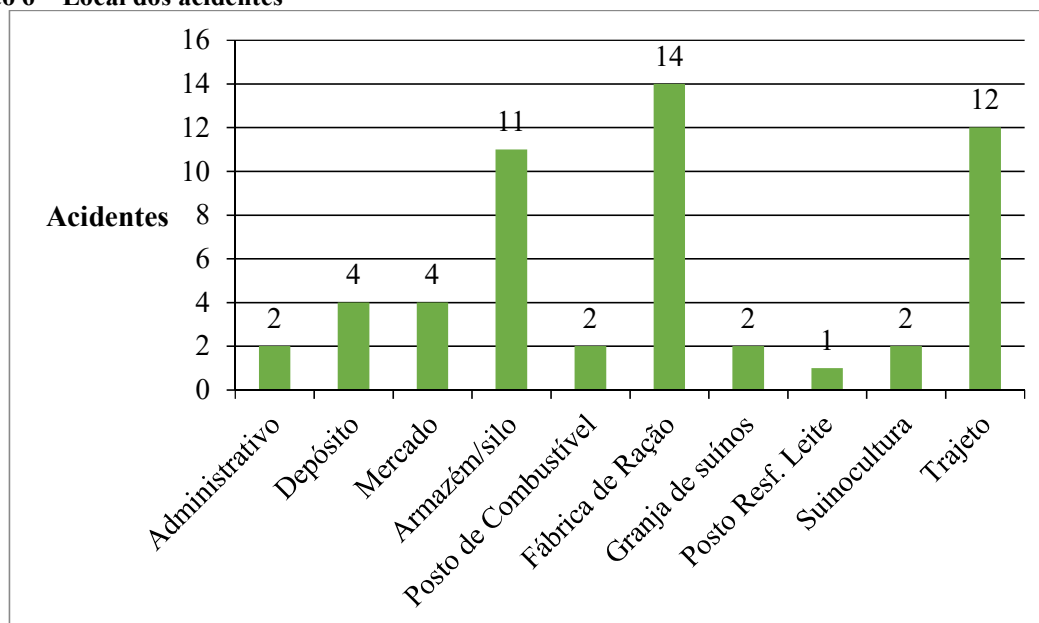
Outro fator relevante é a ausência do uso do equipamento de proteção individual, que é fornecido pela empresa para a proteção do colaborador, porém, como se pode perceber muitas vezes não fazem o uso do mesmo ocasionando o acidente de trabalho.

Na coluna “impacto de pessoa”, caracterizam-se os acidentes, onde o funcionário sofre um impacto contra objeto em andamento, inclui casos de quando alguém se choca contra alguma coisa, ou é empurrado contra alguma coisa.

Quando se analisa os acidentes que ocorreram por imprudência, devem-se levar em consideração os acidentes de trajeto, que é também ligada a falta de atenção e cuidado na direção do veículo, mas também pode se relevar que podem ter ocorridos de má fé, com intenção de praticá-lo. A direção perigosa também está relacionada ao trajeto do funcionário, onde o acidente ocorreu pela direção perigosa de outro motorista que estava transitando na mesma rodovia.

Em virtude disso, constata-se que a grande parte dos acidentes, ocorreu por culpa do colaborador, e não por negligência da empresa.

O Gráfico 6, apresenta o local da empresa onde ocorreram os acidentes. Neste, estão inclusos a quantidade de acidentes de trajeto que a empresa apresentou no ano de 2015, detalhando os motivos principais destas ocorrências.

Gráfico 6 – Local dos acidentes

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que o Gráfico 6 demonstra a quantidade de acidentes que ocorreram em cada local de trabalho. Como citado anteriormente, o ramo da Cooperativa é amplo, como se pode perceber no gráfico. São três fábricas de ração, nelas ocorreram 14 acidentes de trabalho no decorrer do ano, um número um tanto elevado em relação aos demais setores, porém, precisa-se levar em consideração que se comparar a fábrica com outros setores, ela requer mais atenção pelas máquinas e equipamentos que possui.

No armazém também ocorreu um número elevado de acidentes, foram 11 no ano. Os armazéns da empresa ainda requerem muita mão de obra braçal, e por esse motivo pode-se constatar que o elevado número de acidentes é em relação a isso, onde os funcionários têm um esforço excessivo, trabalham com empilhadeiras e esteiras, onde qualquer descuido pode levar a um acidente.

Se comparado o setor de armazém, com o depósito, os dois locais requerem esforços, porém no depósito o número de acidentes é menor, pelo fato das mercadorias não possuírem um peso excessivo, e com a ajuda de empilhadeiras, facilitar o trabalho. Alguns acidentes inclusive ocorrem com o descuido na carga e descarga, com as máquinas acabam derrubando mercadorias empilhadas, e até mesmo acabam ferindo colegas ou a si próprios.

Na coluna trajeto, foram destacados os 12 acidentes de trajeto que ocorreram na empresa, que condizem ao deslocamento do funcionário de sua residência até o local de trabalho, ou do trabalho até a sua residência. Pode-se levar em consideração que a maioria dos acidentes, ocorreu com motociclistas, que durante o trajeto, sofreram o acidente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os efeitos causados pela globalização requerem das empresas investimentos em novos equipamentos, modernização e cada vez mais, uma qualidade de vida melhor para o trabalhador. A importância do bom relacionamento empregador/empregado é de fundamental importância para o bom andamento da empresa. O funcionário precisa estar ciente que se desempenhar suas

tarefas da melhor forma possível, com os cuidados necessários, sua saúde também estará ganhando com isso.

Quando se aborda a importância do uso do equipamento de proteção, que é fornecido pela empresa, a qual cobra o uso do mesmo, é pensando na qualidade de vida do colaborador, onde muitas vezes, podem-se evitar acidentes, se usado de forma correta, e com a conscientização, de que essa cobrança por parte da empresa visa à qualidade de vida no trabalho. Muitos acidentes poderiam ser evitados, se os funcionários tivessem a conscientização de como a sua saúde e proteção é importante, tanto para ele quanto a empresa, que está disposta a fazer o melhor pela integridade do mesmo. No entanto, há necessidade de mais atenção por parte do funcionário quando exercem suas atividades, levando em consideração que é a própria saúde que está em risco.

Na empresa em estudo ocorreram 54 acidentes no ano de 2015, sendo que 51 deles geraram afastamento do funcionário do trabalho. Quanto ao gênero dos acidentados, calculando-se proporcionalmente, tem-se que a maior incidência de acidentes é com os homens. Acidentes na fábrica de rações e acidentes de trajeto são os mais numerosos. A maior incidência dos acidentes ocorreu com funcionários com mais de um ano e meio de casa. Os meses de maior incidência foram fevereiro e setembro. Dos acidentes analisados, fica claro que foram causados por ato inseguro por parte dos funcionários.

Além disso, as informações obtidas a respeito dos acidentes ocorridos na cooperativa alvo deste estudo permitiram perceber que a grande maioria dos acidentes é resultado da falta de atenção e de atos inseguros realizados pelos trabalhadores, fatores que podem ser corrigidos ao longo do tempo. Portanto, a maioria dos acidentes ocorre por atos inseguros (ou seja, um fator interno ou pessoal do ser humano), e não por condições inseguras (condições do ambiente em que se encontra o trabalhador).

Os acidentes e doenças do trabalho têm um custo elevado, e apresentam fatores extremamente negativos para a empresa, para o trabalhador acidentado e para a sociedade significam inúmeras perdas. A empresa perdeu 202 dias no ano de 2015, onde funcionários permaneceram de atestado após o acidente de trabalho, e se considerados os custos de investimentos para a prevenção dos mesmos são bem menores do que os custos próprios após a ocorrência do acidente, onde a empresa tem a obrigação de prestar todo e qualquer auxílio ao acidentando, e a sua família, arcando com todas as despesas.

As partes do corpo atingidas com o acidente de trabalho, na sua grande maioria, foram os membros superiores, que ficam mais expostos a essa ocorrência. Membros inferiores e cabeça também foram locais do corpo atingidos em vários acidentes.

A diminuição da produtividade e o custo da empresa são fatores relevantes, no entanto, o mais importante é a saúde do trabalhador e a sua qualidade de vida. Neste sentido este estudo traz um levantamento inicial para que a empresa adote medidas de conscientização e treinamento dos funcionários, bem como dê continuidade ao acompanhamento dos dados sobre acidentes para poder reverter este quadro e ter pessoas saudáveis e produtivas em seu ambiente de trabalho.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRANDÃO, Cláudio. **Acidente do trabalho e responsabilidade civil do empregador**. 3. ed. São Paulo: LTR, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 11. ed. São Paulo: Rideel, 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre os planos de benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

BRASIL. **NR 5 – Comissão Interna de Prevenção de Acidentes - CIPA**. Disponível em: http://www.mte.gov.br/legislacao/normas_regulamentadoras/nr_05_.pdf. Acesso em: 15/10/16.

BRASIL. **NR 6 – Equipamento de Proteção Individual – EPI**. Disponível em: http://www.mte.gov.br/legislacao/normas_regulamentadoras/nr_06_.pdf, acessado em 28/03/16.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 14. ed. rev. e atual. Florianópolis: Conceito, 2012.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

COSTA, Hertz Jacinto. **Manual de acidente do trabalho**. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HERTZ, Jacinto Costa. **Resumo histórico: acidente do trabalho**. Disponível em: <http://www.acidentedotrabalho.adv.br/resumo/01.htm>. Acesso em: 06 mar. 2016.

LAZZARI, João Batista; CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. **Direito previdenciário acadêmico**. Florianópolis: Conceito, 2012.

RIBEIRO, Herval Pina. **A violência oculta do trabalho: as lesões por esforço repetitivo**. Rio de Janeiro: Fiocruz, 1999.

ROSSKAN, Ellen. **Ouvir a nossa dor: prevenção de acidentes de trabalho e doenças através da ergonomia**. Disponível em: <http://saudepublica.bvs.br/lis/resource/6424#.WMs7X28rLIV>. Acesso em: 03 fev. 2017.

A IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL NA PERCEPÇÃO DE GESTORES DE EMPRESAS TÊXTEIS SEDIADAS NO ALTO VALE CATARINENSE

Vanessa Nataly Marcilio

Bacharel em Ciências Contábeis - UDESC
Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC
nessa.nataly@hotmail.com

Lara Fabiana Dallabona

Doutora em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
lara.dallabona@udesc.br

RESUMO

O estudo objetivou analisar a percepção dos gestores de empresas têxteis do Alto Vale do Itajaí/SC em relação aos Sistemas de Controle Gerencial. Para que a visualização desta percepção fosse possível, desenvolveu-se uma pesquisa com gestores de empresas têxteis, na qual as respostas foram colhidas mediante aplicação de questionário com uma população de 221 gestores que se converte em uma amostra de 88 respondentes. A pesquisa quantitativa, descritiva e de levantamento, teve seus resultados avaliados por meio da técnica do consenso, a qual buscou verificar a similaridade entre as respostas. Os resultados revelaram que não há nenhum grau de dissenso entre as opiniões dos gestores respondentes, o que quer dizer que todos atribuem um grau de importância no mínimo semelhante em relação a cada pergunta. Para a abordagem dos SCG, explanaram-se quesitos acerca da percepção de relevância dos artefatos financeiros e não financeiros de contabilidade gerencial, dos quais o maior destaque foi atribuído a utilização do orçamento como de muita relevância para a gestão, e os fatores que motivam ou restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial, os quais destacam a existência de equipe técnica disponível como motivadora e sua inexistência como uma restrição. De modo geral, conclui-se que os gestores possuem uma percepção semelhante acerca dos SCG, e embora acreditem que a utilização de artefatos gerenciais seja importante, nem sempre os utilizam.

Palavras chave: Controle Gerencial; Artefatos Gerenciais; Sistemas de Controle Gerencial; Empresas Têxteis.

1 INTRODUÇÃO

Controle organizacional, Sistemas de Controle Gerencial (SCG), artefatos de controle, são termos que vem aparecendo frequentemente em contextos de gestão organizacional na atualidade, e mesmo que para alguns pequenos gestores isso possa parecer novidade, não é. Há décadas estudiosos vem abordando os citados tópicos, associando-os a teorias e observando-os dentro das empresas, e, mesmo assim, se analisar por um âmbito geral, é nítido que ainda não são todas as organizações que fazem uso dos artefatos que um sistema de controle gerencial proporciona, ou que pelo menos sabem controlar de forma saudável a sua empresa. Já diziam Otley e Berry (1980), que pesquisadores que tem por propósito analisar o controle e as organizações vem buscando cada vez mais relacionar estes dois temas, colocando o controle na posição de um predicado essencial de todas as empresas.

É impossível discorrer sobre o controle ou suas aplicações na organização, sem que alguns conceitos sejam apresentados. Para Simons (1991), o SCG tem sua formação advinda de rotinas cultivadas por meio de informações formais e que juntas são capazes de apoiar o orçamento e o planejamento organizacional. Neste contexto, o controle gerencial, propriamente dito, compreende um aglomerado de práticas de gestão, enquanto o SCG é o termo usado para designar a utilização metódica destas práticas, com o intuito de, por meio desta utilização, impetrar os objetivos empresariais (CHENHALL, 2003).

Nos estudos de Guerreiro et al. (2005), é mencionada a existência de elementos que induzem e facilitam práticas gerenciais no meio externo, além de novos artifícios e metodologias, encontradas facilmente a disposição dos gestores de empresas, entretanto, se faz possível observar que, efetivamente, inovações em métodos e processos gerenciais vem sendo pouco utilizados pelas instituições. Neste contexto, Oyadomari et al. (2010), coloca o SCG como sendo uma ferramenta que parte do pressuposto de intervir na gestão organizacional de modo a proporcionar aos gestores a possibilidade para que atinjam seus objetivos empresariais. Ainda assim, cabe ao gestor decidir usufruir ou não desta ferramenta.

Para Freitas e Krai (2010), o gerenciamento organizacional ocorre por meio do estabelecimento de normas e padrões que visam e auxiliam no controle da produtividade e eficiência das atividades da empresa, visando aprimorar a organização. Em consonância com os autores, Oyadomari et al. (2011), acrescenta que tratando da gestão, o SCG impacta de forma considerável no desenvolvimento das atividades empresariais, haja vista que permite a troca de ideias de forma contínua e debates acerca dos quesitos organizacionais e decisões a serem tomadas.

Seguindo este viés, e buscando aplicar as informações obtidas acerca do controle, da gestão e dos SCG a um segmento específico, é que o presente estudo foi desenvolvido com empresas situadas em cidades do Alto Vale do Itajaí, em Santa Catarina, buscando responder a seguinte pergunta de pesquisa: qual a percepção dos gestores de empresas têxteis do Alto Vale do Itajaí em relação aos Sistemas de Controle Gerencial? Assim, elencou-se para a concretização do artigo, um objetivo geral, o qual pauta-se em analisar a percepção dos gestores de empresas têxteis do Alto Vale do Itajaí/SC em relação aos Sistemas de Controle Gerencial. A realização deste trabalho é justificada de maneira prática por ser aplicada com empresas têxteis e desta forma realçar para empresas do ramo (tanto as que participaram, quanto as demais), a importância da utilização das práticas gerenciais e também a apresentação de certas práticas quicá desconhecidas por parte dos gestores.

De forma teórica, o estudo contribui e incrementa a literatura existente, por analisar questões gerenciais como muitos autores já vem realizando, porém em um público ainda não explorado neste assunto. Socialmente, a pesquisa apresenta contribuições para os diversos leitores, trazendo um consenso de opiniões dos respondentes e conflitando-o com o que diversos autores falam sobre o assunto, o que possibilita ao leitor avaliar o que vem sendo pensado pelos gestores juntamente com conceitos, de modo a permitir que possíveis aplicações no âmbito gerencial do leitor possam ser utilizadas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta, de forma ordenada, uma contextualização de todos os estudos que envolvem o trabalho. Para tanto, haverá contextualização sobre o Controle Gerencial e os artefatos gerenciais presente na gestão organizacional. Os tópicos selecionados cotizam como sustentáculo para o embasamento teórico da pesquisa, bem como para sustentar comparações e avaliação dos resultados que rodeiam em torno do tema principal o qual tem o

intuito de verificar a percepção dos gestores de empresas têxteis sediadas no Alto Vale do Itajaí/SC aos sistemas de controle gerencial.

2.1 Controle Gerencial

De acordo com Imoniana e Nohara (2005), controle pode ser acentuado como o ato de orientar, guiar ou indicar um caminho a ser tomado para a concretização de objetivos específicos. Neste impasse, o controle gerencial pode ser definido como uma ferramenta a qual objetiva prestar auxílio aos gestores de empresas com o intuito de que, avaliando variáveis que impliquem no desempenho empresarial, as organizações alcancem seus objetivos estratégicos. Ainda segundo o autor, o controle gerencial não deve ser confundido com controle operacional, já que o último, conforme Nascimento (2006), controla tarefas específicas e de rotina.

O controle gerencial não deve ser exercido unicamente pela parte da gestão empresarial e sim por todos os integrantes da organização, para que desta forma possa ser desenvolvido de maneira a visar o longo prazo, utilizando mecanismos capazes de motivar e orientar os colaboradores para que o planejamento organizacional possa ser seguido e os objetivos alcançados com êxito. Desta forma, o processo de controle é considerado como um instrumento para aprimorar tanto os procedimentos quanto as pessoas envolvidas (FLORENTINO; GOMES, 2009).

Existem práticas que podem ser adotadas para auxiliar a gestão organizacional. De acordo com Imlau (2015), optar por adotar ou deixar de adotar uma prática de contabilidade gerencial, pode ter relação com fatores que motivam ou restringem a adoção desta prática no âmbito organizacional. Em seu estudo, Morgan e Benedicto (2009), identificaram que os gestores possuem conhecimento da existência de alguns mecanismos de contabilidade gerencial, como o planejamento, sistema de informação, orçamento, indicadores de desempenho, controles internos e outros. Entretanto, diferentemente do número de gestores que acreditavam na importância destas práticas, foi a quantidade deles que as colocava em prática, ou acompanha o desenvolvimento da prática (como no caso do orçamento). Desta forma, os autores identificaram que uma das principais restrições para a adoção destes mecanismos gerenciais, é a falta de pessoal qualificado ou até mesmo de recursos.

Na mesma linha de raciocínio, Imlau (2015), evidenciou que a necessidade de usufruir de práticas de contabilidade gerencial, e a relação de custo e benefício advinda desta utilização são os fatores que mais motivam o gestor a aderir tais práticas gerenciais. Da mesma forma, como fatores que restringem a adoção das práticas, o autor destaca a falta de experiência e de conhecimento da equipe interna da organização.

2.2 Instrumentos Gerenciais

Existe uma vasta gama de instrumentos gerenciais palpável aos gestores e que contribui para a tomada de decisão (ZAN, 2006). De acordo com Junqueira et al. (2014), grande parte das organizações familiares usufruem de instrumentos gerenciais de modo a possibilitar a verificação dos resultados enfatizando o curto prazo. Cunha, Martins e Neto (2015), discorrem sobre os artefatos gerenciais, e para os autores, tais instrumentos são fundamentais para que a organização tenha uma gestão saudável e de qualidade. Isidoro et al. (2012), salientam que por meio dos instrumentos gerenciais a organização obtém informações sobre o ambiente externo e também interno, e desta forma, passa a conhecer características de precisão, veracidade e tempestividade as quais são pontos essenciais para a tomada de decisão.

Oyadomari et al. (2008) descrevem que na maioria das vezes, a administração de uma organização contrata uma empresa de consultoria para implementar novos artefatos gerenciais, e em grande parte destas organizações, existe pessoal interno competente para tal façanha.

Entretanto, a contratação de um terceiro ocorre principalmente pelo fato de a empresa de consultoria já ter implementado tal artefato em outra instituição, a qual passa a servir de referência, além de que o alto custo com a implementação serve como meio de reforçar a ideia de que o projeto tem que dar certo, e caso não haja êxito, a culpa pode ser depositada da empresa de consultoria, esvaindo-se o gestor de responsabilidades.

Para Zan (2006), as organizações disponibilizam determinado número de recursos para serem usados com a adoção e implementação de artefatos gerenciais, e dentre eles, é possível destacar o ABC (*Activity Based Costing*), ABM (*Activity Based Management*), EVA (*Economic Value Added*), MVA (*Market Value Added*), BSC (*Balanced Scorecard*), e Retorno sobre o PL (Patrimônio Líquido). O autor ainda ressalta que, em cenários econômicos específicos a utilização de artefatos gerenciais podem ser mais ou menos utilizados, denotando que a economia também exerce influência sobre a determinação destes instrumentos.

Neste contexto Silva e Vieira (2005), descrevem ABC/ABM e EVA como sendo instrumentos a serem usados pelos membros gerenciais da organização tanto nos processos de produção, quanto para alcance de objetivos e quanto a seus clientes, já que as citadas ferramentas possibilitam que a organização tenha uma visão clara e mais concreta acerca da economia interna e externa.

A técnica ABC é tida como um processo no qual os custos indiretos ao processo de produção são apropriados ao produto por meio de bases direcionadoras, ou centro de custos, e são considerados custos indiretos aqueles relacionados a atividade para gerar o produto (SILVA; VIEIRA, 2005). Zan (2006), complementa que a utilização do atributo EVA, possibilita aos gestores se desvincularem das tradicionais práticas de gestão de nosso país, possibilitando trabalhar com resultados societários e econômicos simultaneamente.

Outro instrumento utilizado pelo sistema de gestão organizacional, e já mencionado por Zan (2006), é o BSC. De acordo com Brandão et al. (2008), este instrumento além de considerar processos financeiros costumeiros e tradicionais, também leva em consideração três perspectivas de desempenho, as quais correspondem a clientes, processos internos e aprendizagem. Os autores enfatizam que tal instrumento é capaz de indicar competências para se alcançar os objetivos organizacionais considerando perspectivas peculiares de desempenho.

Zan (2006) define o instrumento gerencial, MVA, como sendo o valor com data atual de todos os EVA a serem adquiridos futuramente, transação que se iguala ao valor de mercado quando subtrai do capital. O autor descreve, ainda, o instrumento Retorno sobre Patrimônio Líquido como sendo o mais usado e sucinto, pois se resume como um método tradicional de avaliar o investimento realizado, na qual o lucro líquido do período é dividido pelo valor do patrimônio da organização.

Conforme Ottoboni e Pamplona (2001), outros fatores capazes de fornecer uma visão sobre a gestão, são os indicadores de desempenho, financeiros e não financeiros, que refletem o modo como a organização se porta do mercado. Os autores classificam o EVA, BSC e GECON (Sistema de informação de Gestão) como modelos de sistema de avaliação, enquanto indicam medidas de solvência a curto e longo prazo, gestão de ativos de giro, medidas de rentabilidade e de valor de mercado como indicadores financeiros tradicionais.

Schultz, Silva e Borgert (2008), discorrem ainda, sobre dois tipos de custeio, o custeio por absorção e o custeio variável. Neste contexto, para o autor o custeio por absorção, é caracterizado pela consideração de todos os custos diretos e indiretos pertinentes ao processo de produção, e que de forma conjunta estabelecem o custo final de um produto. De modo contrário, o custeio variável considera apenas os custos variáveis ou diretos para o cálculo do custo final do produto, enquanto os custos indiretos e fixos são alocados de modo similar às despesas do período. Da mesma forma, Machado e Souza (2006), destacam o custo-meta e o

custo-padrão como sendo formas de determinar antecipadamente dados relativos aos custos dos produtos, de modo a possibilitar maior controle e orientar na tomada de decisão. Os autores evidenciam ainda, o custo-meta como sendo um processo no qual se realiza um planejamento acerca dos lucros futuros com base no preço de venda para que se chegue ao custo do produto.

Ainda no contexto gerencial, Lunkes, Feliu e Rosa (2012), destacam o JIT (*Just in Time*) como um sistema no qual os insumos necessários chegam, de forma exata, no momento de sua utilização. Outros índices importantes, que compreendem o elenco de artefatos gerenciais, são a satisfação de clientes e de fornecedores. De acordo com Nunes (2008), no que se trata de clientes, o preço pedido por um produto está relacionado diretamente com a qualidade e o nível de satisfação que o produto pode oferecer. Conforme Mário e Rocha (2003), para que a organização possa ter vantagens quanto a concorrência, um dos métodos é o de aumento da participação de mercado, ou *market-share* de modo a, desta forma, conseguir novas receitas que sejam superiores aos gastos adicionais que venham a ter com alguma estratégia implementada.

Para Costa Júnior (2000), uma ferramenta gerencial que busca elevar as melhores práticas a serem usadas de modo a se alcançar as metas estabelecidas pela organização é o *benchmarking*. De acordo com o autor, esta ferramenta, vem sendo utilizada com bastante frequência na gestão empresarial e tem denotado sucesso, pois a partir dela, ocorre a análise dos processos para que se possa verificar pontos falhos e aperfeiçoá-los.

Frezzati et al. (2007), também mencionam o planejamento estratégico, porém para o autor, embora tal planejamento se concentre em questões externas à organização, é por meio dele que se consegue elaborar um controle orçamentário organizacional. Silva e Lavarda (2009), diferenciam o planejamento estratégico do orçamento, afirmando que o planejamento busca sua composição baseada no longo prazo, enquanto o orçamento concentra-se em um período de tempo mais curto.

Neste contexto, e como já abordado, considerando o planejamento e o orçamento como artefatos gerenciais, Silva e Lucena (2014), mencionam que o que determina a adoção de determinados artefatos, é o próprio objetivo da entidade, já que se verifica que em grande parte dos relatórios gerenciais desenvolvidos por parte da contabilidade fazem alusão e focam nos custos, controles financeiros e planejamento, deixando nítido que as empresas passam a adotar instrumentos que às possibilitem atingir seus ideais.

2.3 Sistemas de Controle Gerencial

No âmbito da gestão, Chenhall (2003), utiliza, para definir os SCG o significado do controle gerencial. Assim, para o autor, o controle gerencial refere-se a um conjunto de medidas ou práticas gerenciais, enquanto os SCG, correspondem a utilização sistemática destas práticas, para que por meio delas se possa alcançar os objetivos organizacionais. Para Simons (1991), os Sistemas de Controle Gerencial, são compostos por processo que se baseiam em informações formalizadas que servem de apoio para a realização do planejamento e orçamento.

De acordo com Oyadomari et al. (2010), o objetivo de um SCG é orientar os gestores de empresas para que consigam atingir os propósitos organizacionais desejados. Para os autores, neste processo de alcance de objetivos, os gestores se deparam constantemente com conflitos que na maioria das vezes envolvem questões temporais. Como destaque destes conflitos, os autores citam os que se relacionam com o processo de inovação, já que as organizações precisam inovar se quiserem permanecer firmes no mercado a longo prazo, porém não podem esquecer de ponderar seus recursos para sobreviverem também em tempo atual.

A estrutura ideal de um sistema de controle gerencial, deve ser adaptada conforme o cenário de atuação da organização, ou seja, a estrutura escolhida deve nortear os gestores a

considerar informações relevantes e características técnicas com o intuito de orientá-los a interferir no comportamento dos demais membros da organização, objetivando salientar estratégias a serem adotadas em um contexto peculiar. Então, um Sistema de Controle Gerencial é bem estruturado quando vem cumprindo seu dever perante a organização e se adequa estrategicamente gerando bons resultados organizacionais (AGUIAR; FREZATTI, 2007).

Oyadomari et al. (2011), constataram que a maneira como é usado um SCG, têm influência direta sobre as competências organizacionais principalmente no que diz respeito às contínuas discussões e trocas de ideias por parte do pessoal responsável pela parte gerencial. De acordo com Aguiar e Frezatti (2007), quanto melhor o nível do SCG que a organização adota, mais adequada tende a ser a sua estrutura organizacional. Nascimento (2006), complementa alegando que o Sistema de Controle Gerencial tem posição fundamental quanto a implementação de estratégias organizacionais efetivamente.

Tanto os efeitos de longo, quanto de curto prazo, quando relacionados a questões estratégicas, denotam influência sobre o SCG. Ao mesmo tempo que é preciso evitar fugir muito da realidade vislumbrando um futuro incerto, os gestores também não devem se prender a questões palpáveis esquecendo de agir estrategicamente, já que ambas as maneiras de agir, podem resultar em resultados desagradáveis para a organização e usuários (FREZATTI et al. 2007).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta etapa do estudo, apresentam-se os métodos e procedimentos utilizados na aplicação e elaboração da pesquisa, nesta perspectiva, em relação ao problema, e em decorrência de analisar a percepção dos gestores em relação aos SCG, a presente pesquisa se caracteriza como quantitativa, pois tem seus resultados analisados utilizando elementos estatísticos e a técnica do Consenso. Em relação aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva. Tratando-se dos procedimentos utilizados, a pesquisa é caracterizada como de levantamento, pois é executada utilizando questionário envolvendo empresas que atuam no setor têxtil em cinco municípios do Alto Vale do Itajaí e consiste em indagações às pessoas determinadas em relação ao objeto que se procura conhecer. O levantamento caracteriza-se por interrogar diretamente o objeto ao qual pretende conhecer (OTANI; FIALHO, 2011).

Desta forma, foi realizada para a elaboração deste trabalho, uma pesquisa quantitativa, descritiva e de levantamento, com o intuito de analisar a percepção dos gestores de empresas têxteis sediadas nos municípios de Dona Emma, Presidente Getúlio, Ibirama, José Boiteux e Witmarsum, todos com localização no Alto Vale em relação ao SCG. A pesquisa contou com uma população de 221 empresas têxteis sem distinção de porte ou faturamento. A população utilizada para aplicação da pesquisa, foi conseguida mediante a uma lista de empresas fornecidas pelas prefeituras municipais dos cinco municípios participantes.

A amostra obtida para o estudo compreendeu 88 gestores, sendo uma amostragem por acessibilidade ou conveniência, já que o questionário foi aplicado de maneira presencial. As questões realizadas englobaram, na primeira parte, aspectos sobre o perfil dos respondentes, seguido do perfil das organizações. E concluiu com quesitos diretos sobre SCG e componentes de controle, e a percepção dos gestores quanto a eles, que foram abordados em uma escala *Likert* de 7 pontos.

A análise dos resultados, foi realizada por meio da tabulação dos dados em planilhas eletrônicas do *Microsoft Excel*, e as questões englobando perfil do respondente e da organização foram analisadas calculando-se a média. As questões específicas sobre os SCG e a percepção dos gestores, foram analisadas mediante aplicação da técnica do consenso, a qual volta-se a

retratar com semelhante é a opinião dos gestores em relação a determinado quesito. A técnica pode ser mais bem entendida com a análise do Quadro 1.

Quadro 1 - Interpretação Consenso

Intervalo	Classificação Consenso
$CONS(X) \geq 91\%$	Consenso Muito Forte
$81\% \leq CONS(X) < 90\%$	Consenso Forte
$61\% \leq CONS(X) < 80\%$	Consenso Moderado
$41\% \leq CONS(X) < 60\%$	Equilíbrio
$21\% \leq CONS(X) < 40\%$	Dissenso Moderado
$10\% \leq CONS(X) < 20\%$	Dissenso Forte
$CONS(X) < 10\%$	Dissenso Muito Forte

Fonte: Adaptado de Wierman e Tastle (2005, 2007), Dallabona (2014).

Para que fosse possível obter as informações necessárias para analisar a percepção dos gestores pesquisados e suprir o objetivo geral deste trabalho, utilizou-se como base das indagações o seguinte constructo, o qual originou o questionário aplicado. Apresenta-se no Quadro 2, quesitos acerca dos artifícios gerenciais utilizados pelas empresas pesquisadas.

Quadro 2 - Constructo da Pesquisa explanando componentes do Sistema de Controle Gerencial

Área	Assertiva	Escala de Likert	Autores
Instrumentos Gerenciais Financeiros	1. Utiliza orçamento como base para a tomada de Decisão	Questões de 1-16 Escala <i>Likert</i> 1 a 7 (pouco relevante - muito relevante)	Imlau (2015).
	2. Conhece quanto a empresa precisa vender mensalmente para cobrir gastos fixos		
	3. Utiliza Custeio por Absorção		
	4. Utiliza custeio baseado ABC		
	5. Utiliza Custeio Variável		
	6. Compara seus indicadores com os de Concorrentes		
	7. Adota o sistema de avaliação de desempenho		
	8. Adota a prática de custo meta		
	9. Adota o conceito de <i>Just in Time</i>		
	10. Elabora planejamento estratégico		
	11. Implementa o planejamento estratégico		
	12. Utiliza a Margem de Contribuição na tomada de decisão		
	13. Utiliza o EVA para avaliar o desempenho Econômico		
	14. Utiliza o custo padrão como instrumento de controle de custos		
	15. Conhece o montante de futuros fluxos recebidos e pagamentos esperados		
	16. Elabora análise de relatórios gerenciais em moeda constante		
	17. Pesquisa de satisfação dos clientes		

Instrumentos Gerenciais Não Financeiros	18. Avaliação dos fornecedores	Questões de 17-24 Escala <i>Likert</i> 1 a 7 (pouco relevante - muito relevante)	Junqueira (2010).
	19. Market Share		
	20. Índice de satisfação dos empregados		
	21. Índice de tempo médio de retenção de Funcionários		
	22. Avaliação do desempenho por equipe de Trabalho		
	23. Benchmarking interno (práticas de outras áreas da organização)		
Fatores que Motivam a adoção de práticas de contabilidade Gerencial	24. Benchmarking externo (práticas dos concorrentes e de outras empresas que se destacam)	Questões de 25-33 Escala <i>Likert</i> 1 a 7 (influencia pouco - influencia muito)	Imlau (2015).
	25. Adoção de tais práticas de contabilidade Gerencial pelos concorrentes		
	26. Comprometimento dos envolvidos no processo		
	27. Conhecimento da equipe interna envolvida		
	28. Experiência da equipe interna disponível		
	29. Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado (SIGE)		
	30. Tecnologia adequada disponível		
	31. Recursos disponíveis (financeiros e humanos)		
Fatores que restringem a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial	32. Relação custo versus benefício	Questões de 25-33 Escala <i>Likert</i> 1 a 7 (influencia pouco - influencia muito)	Imlau (2015).
	33. Necessidade de utilização dessas práticas		
	34. Falta de participação dos envolvidos		
	35. Falta de comprometimento dos envolvidos		
	36. Falta de conhecimento da equipe sobre as Práticas		
	37. Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas		
	38. Não perceber a necessidade de utilização das Práticas		
39. Falta de tecnologia adequada			
40. Falta de recursos (financeiro e/ou humano)			
41. Relação custos versus benefícios			

Fonte: Elaboração própria.

O Quadro 2, foi desenvolvido similar ao questionário que objetiva auferir informações sobre os instrumentos gerenciais utilizados pelas empresas na gestão. Tais instrumentos são descritos na fundamentação teórica e as questões englobando-os servirão para que se possa atingir o objetivo, que diz respeito a averiguação da percepção dos gestores em relação às variáveis aos Sistema de Controle Gerencial. Para que fosse possível realizar tal averiguação, os quesitos no âmbito dos SCG foram divididos em quatro sessões, as quais discorrem sobre fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial, e instrumentos financeiros e não financeiros de gestão.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados deste trabalho tem início na extração da média das respostas auferidas acerca dos respondentes e da organização pesquisada. Assim, foi possível montar um perfil dos gestores e empresas, no qual sobre as empresas pode-se dizer que a maior parte é microempresa, atua no mercado entre um período de 5 e 10 anos, aloca até 19 funcionários, e possui um desempenho mediano, se comparado aos concorrentes. Os respondentes, são, grande parte, do gênero feminino (46), apresenta idade entre 26 e 35 anos, sendo que a maioria possui ensino médio completo e é proprietário da empresa têxtil pesquisada, na qual atua em um período entre 6 e 10 anos.

No que se refere ao Sistema de Controle Gerencial, Oyadomari et al. (2010), discorre que o principal objetivo é nortear os gestores de modo a possibilitar o alcance de seus objetivos empresariais, objetivos estes que para serem alcançados se deparam com conflitos, como os ocasionados por processos de inovação. Neste contexto, estão expressos nesta seção a opinião dos gestores em relação aos artefatos financeiros e não financeiros do Sistema de Controle Gerencial, além de fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial no âmbito organizacional das empresas analisadas.

A Tabela 1 expressa quesitos envolvendo os artefatos financeiros do SCG. De acordo com Zan (2006), a contabilidade gerencial faz posse de um elenco de instrumentos gerenciais que auxiliam na tomada de decisão, desta forma, baseando-se nas questões apresentadas, foi possível perceber que a maioria (questões 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15 e 16) denotam uma percepção que indica um grau de equilíbrio por parte dos respondentes, enquadrando-se em um percentual entre 41% e 60%.

São exemplos destas, a questão 10 que trata da “elaboração de planejamento estratégico”, demonstrando que os respondentes acreditam na relevância deste fator, o que condiz com os estudos de Silva et al. (2014), que mencionam o planejamento como o processo de se pensar sobre ações hoje, considerando o que as decisões a serem tomadas implicarão no futuro.

Portanto, o fato do planejamento trazer um nível de equilíbrio entre os respondentes, associado com uma média das respostas superior a 5 pontos, percebe-se que os gestores acreditam ser importante pensar sobre o futuro, e visionar o longo prazo. Da mesma forma, quanto à “implementação do planejamento estratégico (Q11)”, as respostas foram similares a questão anterior, o que denota que os gestores possuem consciência de que os planos precisam sair do papel e serem postos em prática.

Isidoro (2012), ressalta que é por meio dos artefatos de contabilidade que a empresa consegue obter informações pertinentes e tempestivas em relação aos fatores internos e externos, o que é de grande valia na tomada de decisão. Assim, nas questões, 1, 2, 5, averigua-se um consenso moderado (61%-80%), o que significa que a percepção do grau de relevância para tais questões segue uma linha de raciocínio similar entre os respondentes.

A questão 1 que discorre sobre “utiliza o orçamento como base pra tomada de decisão” apresentou bastante destaque, pois além de compreender um consenso moderado quanto a percepção dos gestores, também apresentou a média de relevância na escala proposta em um patamar de 6 pontos, o que indica que grande parte dos gestores atribui relevância ou muita relevância à utilização do orçamento, fato que pode ser relacionado com a pesquisa de Brizzola, Fasolin e Lavarda (2014), que destacam o orçamento como um instrumento de extrema importância na gestão, pois nele são projetados e analisados os resultados, já que a partir dele podem ser corrigidas possíveis distorções.

Tabela 1 - Consenso dos gestores em relação aos artefatos financeiros do Sistema de Controle Gerencial

Artefatos Financeiros								
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
Média	6,00	6,13	4,02	3,64	3,95	4,36	5,13	5,50
Consenso	71%	64%	56%	60%	62%	45%	57%	56%
Total	4,27	3,94	2,24	2,17	2,46	1,95	2,90	3,08
	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16
Média	4,22	5,05	4,91	4,97	3,55	4,95	5,38	5,19
Consenso	47%	56%	57%	55%	49%	60%	55%	50%
Total	1,97	2,81	2,78	2,72	1,73	2,98	2,95	2,60

Fonte: Dados da pesquisa.

Silva e Lucena (2014) complementam, ainda, que as empresas vêm utilizando os instrumentos gerenciais no processo decisório, e buscam sintonizar estes artifícios para que operem em prol do alcance de seus objetivos estratégicos e metas, e tal afirmação pode ser, novamente, relacionada com o processo de orçamento, conforme mostra a questão 1. Conforme a Tabela 2, é possível averiguar os artefatos não financeiros do SCG.

Tabela 2 - Consenso dos gestores em relação aos artefatos não financeiros do SCG

Artefatos não Financeiros								
	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24
Média	4,74	5,49	4,45	5,74	5,44	5,64	4,52	4,47
Consenso	51%	57%	52%	71%	62%	65%	61%	55%
Total	2,43	3,13	2,31	4,09	3,39	3,65	2,75	2,45

Fonte: Dados da pesquisa.

Em análise à Tabela 2 e corroborando com a literatura, os resultados podem ser interpretados como havendo, nas questões 17, 18, 19 e 24 um equilíbrio quanto à percepção dos artefatos não financeiros “pesquisa de satisfação dos clientes”, “avaliação dos fornecedores”, “*Market share*”, e “*Benchmarking* externo”, o que vai de encontro às pesquisas de Junqueira (2015), que indicam um alto nível de utilização e importância relacionado aos quesitos descritos.

Nos enunciados de número 20, 21, 22, e 23, o resultado revelou um consenso moderado (61% a 80%), o que denota que a percepção dos gestores quanto ao “índice de satisfação do funcionário”, “índice de retenção de colaboradores”, “avaliação de desempenho” e “*Benchmarking* interno”, segue uma mesma linha de pensamento acerca da importância dos quesitos no cotidiano organizacional. Costa Júnior (2000), também abordou o *benchmarking* em seu estudo, e obteve evidências de que este mecanismo age como uma ferramenta importante que auxilia na utilização de práticas de contabilidade gerencial que encaminhem a organização ao alcance de suas metas. O autor destaca ainda, que tal ferramenta vem sendo utilizada frequentemente na gestão e sua utilização tem gerado sucesso.

Na Tabela 3, estão elencados fatores que motivam a adoção de práticas de contabilidade gerencial, e por meio destes, é possível afirmar que os percentuais auferidos caracterizam um consenso em equilíbrio dos gestores para as questões “comprometimento dos envolvidos no processo (Q26)”, “disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado (Q29)”, e “necessidade da utilização destas práticas (Q33)”. Os resultados obtidos podem ser associados com o estudo de Imlau (2015), o qual destacou que a necessidade de usufruir de práticas de contabilidade gerencial advinda desta utilização é um dos fatores que mais motivam o gestor a aderir tais práticas gerenciais.

Tabela 3 - Consenso dos gestores em relação aos fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial

	Fatores que motivam								
	Q25	Q26	Q27	Q28	Q29	Q30	Q31	Q32	Q33
Média	4,01	5,27	5,77	5,56	4,35	5,38	5,77	5,60	5,50
Consenso	62%	53%	63%	62%	56%	60%	63%	62%	54%
Total	2,47	2,79	3,64	3,44	2,42	3,20	3,63	3,50	3,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda com base nos dados da Tabela 3 é possível observar um consenso moderado dos gestores quanto às questões “adoção de tais práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes (Q25)”, “conhecimento da equipe técnica envolvida (Q27)”, “experiência da equipe técnica disponível (Q28)”, “recursos disponíveis (Q31)” e “relação custo versus benefício (Q32)”. Desta forma, e ainda seguindo os estudos de Imlau (2015), a relação de custo e benefício é outro fator que pode ser destacado como grande motivador de práticas de contabilidade gerencial. Ainda com base na citada tabela, pode-se perceber que todos os quesitos listados como motivadores a adoção das práticas, com exceção da Q25, demonstra a média da escala em grau superior a 5, o que significa os itens impostos exercem influência na implementação de práticas de contabilidade gerencial.

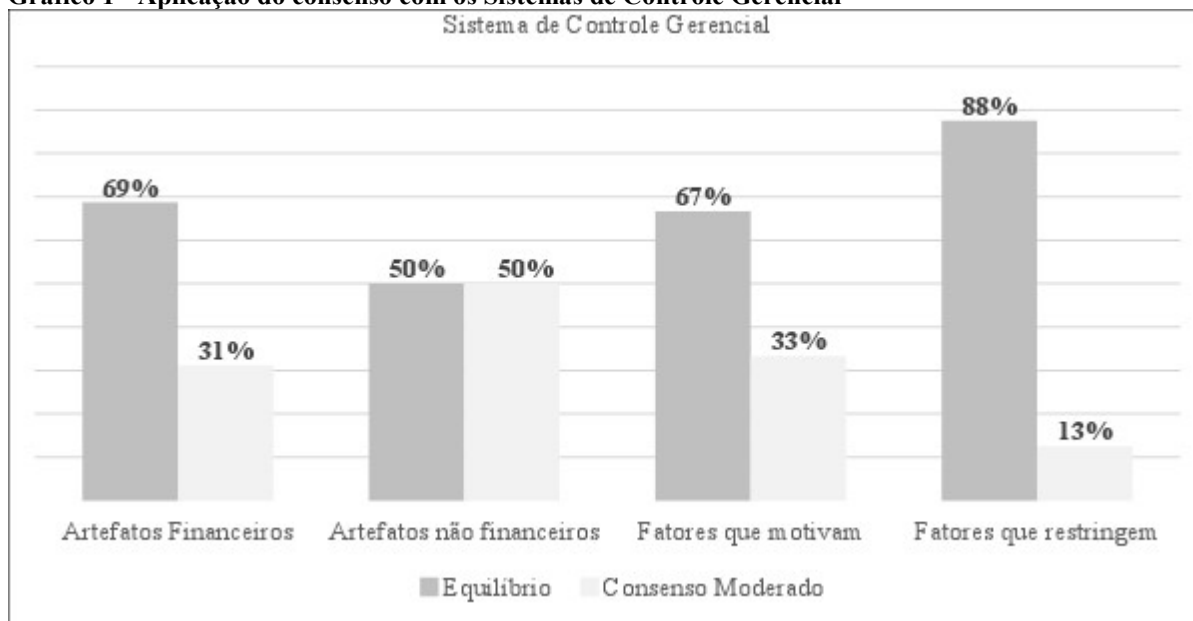
Por meio da Tabela 4, a qual trata sobre aspectos que restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial, é possível perceber que, com exceção da questão 39 “falta de tecnologia adequada”, todos os demais quesitos também denotaram um grau considerável de importância por parte dos respondentes, o que possibilita destacar que possivelmente os fatores que apresentam relevância para que a organização tome medidas e adote práticas de contabilidade gerencial, também são capazes de fazer o papel inverso, restringindo esta adoção.

Tabela 4 - Consenso dos gestores em relação aos fatores que restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial

	Fatores que restringem							
	Q34	Q35	Q36	Q37	Q38	Q39	Q40	Q41
Média	5,06	5,32	5,15	5,18	5,49	4,97	5,25	5,27
Consenso	46%	49%	49%	52%	60%	54%	47%	50%
Total	2,31	2,61	2,54	2,68	3,31	2,68	2,46	2,65

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda analisando os dados da Tabela 4, visualiza-se quanto a percepção dos gestores, que todas as questões, enquadram-se como uma percepção de equilíbrio, transitando entre um percentual de 40% a 60%, o que significa a paridade de opiniões sobre as indagações referidas. Os resultados, corroboram com os estudos de Imlau (2015), que aponta como fatores que restringem a adoção das práticas, a falta de experiência e de conhecimento da equipe interna da organização. O Gráfico 1, apresenta em percentuais as atribuições de consensos, variando entre consenso em equilíbrio e moderado, os quais associados com a quantidade percentual de respostas às perguntas acerca do Sistema de Controle Gerencial, buscam esclarecer, de forma simplificada e geral, os graus perceptivos dos respondentes acerca de artefatos financeiros e não financeiros, e fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial.

Gráfico 1 - Aplicação do consenso com os Sistemas de Controle Gerencial

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se perceber quanto ao SCG, que não houveram respostas que representassem um nível de dissenso. Assim, observa-se que a maioria dos gestores apresentam opiniões que se mantiveram em equilíbrio, e os que não o fizeram, tomaram posição de consenso moderado, o que significa que sobre as questões referidas, os respondentes têm entendimentos e opiniões similares.

Quanto aos artefatos financeiros, 11% das respostas retratam equilíbrio e 39% denotaram um consenso moderado, enquanto para os artefatos não financeiros, obteve-se metade dos respondentes em grau de equilíbrio e para os demais foi possível perceber um consenso moderado. A paridade nos resultados aqui expressos, podem ter vínculo com a afirmação feita por Isidoro et al. (2012), enfatizando que por meio dos instrumentos gerenciais a organização obtém informações sobre o ambiente externo e interno, o que a leva conhecer características de precisão, veracidade e tempestividade acerca da organização e para que possam identificar de que forma estes dados são essenciais para a tomada de decisão.

Assim, percebe-se que a posição dos gestores quanto a relevância da utilização dos artefatos, é similar, fator que é possível atribuir ao setor avaliado, que, como um todo considera alguns artefatos mais importantes que outros, como é o caso do destaque de relevância da “utilização do orçamento como base para a tomada de decisão (Q1)”, se comparado a “utilização do custeio baseado em ABC (Q4)”, a qual recebeu atribuição tendendo à pouca relevância, seja por falta de conhecimento dos respondentes sobre o termo utilizado, ou mesmo por falta de utilização do citado artefato.

Analisando os fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial, percebe-se no Gráfico 1, um grau de equilíbrio em percentual de 9% dos respondentes e 33% das respostas retratando um consenso moderado, enquanto os fatores que restringem a utilização das práticas, apresentam 29% dos resultados evidenciando um grau de equilíbrio, contra 13% das respostas enquadradas em um consenso moderado. No estudo de Imlau (2015), é destacado que o gestor opta por adotar ou deixar de adotar uma prática de contabilidade gerencial, e esta escolha está associada com fatores motivadores ou que restringem a adoção destas práticas. Assim, com base em um grau de equilíbrio e consenso moderado, pode-se identificar que o segmento têxtil possui peculiaridades em fatores motivacionais e de restrição, desta forma, a

questão “não perceber a necessidade de utilização das práticas (Q38)” é um dos fatores que mais restringe a adoção, enquanto os “recursos disponíveis (Q31)” é um dos fatores que mais motiva a adoção das práticas de contabilidade gerencial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a percepção dos gestores de empresas têxteis do Alto Vale do Itajaí/SC em relação aos Sistemas de Controle Gerencial. Sua elaboração foi realizada com o propósito de investigar a posição que os gestores das empresas do segmento pesquisado têm em relação aos artefatos de controle gerencial, evidenciando quais atribuem importância ou não. Desta forma, a pesquisa foi realizada com uma amostra de 88 gestores, das quais pode-se gerar um perfil dos gestores respondentes, conforme apresentado na análise dos resultados.

A parte do questionário especificamente tratando do SCG, para melhor entendimento foi subdividido em artefatos financeiros e não financeiros do SCG, e fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial. Pode-se perceber quanto ao SCG, que não houveram respostas que representassem um nível de dissenso. Assim, observa-se que a maioria dos gestores apresentam opiniões que se mantiveram em equilíbrio, e os que não o fizeram, tomaram posição de consenso moderado, o que significa que sobre as questões referidas, os respondentes têm entendimentos e opiniões similares.

Assim, acerca dos artefatos financeiros, foi possível perceber a atribuição de um grau significativo de relevância, por parte dos respondentes e de modo geral, em relação aos instrumentos. Neste âmbito, os fatores que mais se destacaram foram a utilização do orçamento para a tomada de decisão, e o conhecimento de quanto a empresa precisa vender mensalmente para cobrir gastos fixos. Pode-se perceber, ainda, a atribuição de menor relevância aos quesitos que abordaram os custos ABC, variável e absorção, se comparados com os demais artefatos. Tal acontecimento pode ser justificado pelo desconhecimento das nomenclaturas utilizadas, ou até mesmo da falta de informação sobre a composição do próprio custo dos produtos/serviços.

Quanto aos artefatos não financeiros, estes seguiram um nível equilibrado de percepção, e denotaram um grau de relevância variando entre intermediário e relevante. O item que abordou a satisfação dos empregados apresentou grau de consenso moderado, o que sugere que as decisões internas estão sendo tomadas levando em consideração, também, a parte operacional da empresa.

Os fatores que motivam a adoção de práticas de contabilidade gerencial demonstraram que os gestores avaliam os impulsos motivacionais de uma maneira parecida. Não houve um fator motivador que se sobressaiu muito dos demais, porém fatores como o comprometimento, experiência e conhecimento dos envolvidos no processo, a tecnologia adequada disponível e a necessidade de utilização das práticas, por exemplo, são fatores motivadores aos quais os respondentes atribuíram grau de relevância. De modo contrário, ao que tange os fatores que restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial, também houve paridade nas respostas e atribuição de grau de relevância para quesitos como falta de participação, comprometimento, conhecimento e experiência dos envolvidos, falta de tecnologia e recursos, entre outros.

De modo geral, sobre os fatores motivadores e restritivos à adoção das práticas, foi possível perceber que se existe o bom desempenho e qualidades da equipe laboral, há motivação por parte do gestor para adotar práticas, buscar melhorias. Entretanto, quando os envolvidos não demonstram interesse, suas qualidades ou não buscam adquirir conhecimento, é notável a falta de vontade do gestor em buscar por melhorias. Tais ocorridos, fazem alusão ao fato de que a organização é composta por todos os seus membros, sejam do administrativo ou operacional,

e que cabe a cada um deles esforçar-se para o seu bom funcionamento como um todo. Por fim, chega-se ao patamar no qual é possível responder a pergunta da presente pesquisa, e satisfazer o objetivo geral, e mediante os resultados obtidos, pode-se concluir que grande parte dos gestores tem conhecimento da existência de um elenco de artefatos gerenciais e até atribui importância a sua utilização, entretanto, nem sempre os utilizam. Para futuros estudos, sugere-se aplicação do instrumento utilizado neste estudo em empresas de outros segmentos, o que pode melhorar, em aspectos literários, a generalização da pesquisa para, por que não, todas as empresas, quanto a associação dos temas voltados aos sistemas de controle gerencial.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F.; Escolha da estrutura apropriada de um Sistema de Controle Gerencial: Uma proposta de análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n. 3, p. 21-44, 2007.
- BRANDÃO, H. P. et al. Gestão de desempenho por competências: integrando a gestão por competências, o balanced scorecard e a avaliação 360 grau. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 5, p. 1-24, 2008.
- BRIZZOLA, M. M. B.; FASOLIN, L. B.; LAVARDA, C. E. F.; O processo orçamentário sob ótica contingencial em uma Instituição de Ensino Superior do Estado do RS. In.: CONGRESSO ANPCONT, 8. 2014. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2014.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 1, p. 127-110, 2003.
- COSTA JÚNIOR, G. J. A. Benchmarking – medindo o desempenho gerencial com base nas melhores práticas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7, 2000. Recife. **Anais...** Recife, 2000.
- CUNHA, O. C.; MARTINS, V. F.; NETO, E. B. A.; Utilização dos artefatos gerenciais nas entidades religiosas no Brasil. **Revista de Administração de Roraima**, v. 5, n. 1, p. 42-62, 2015.
- DALLABONA, L. F. **Influência de variáveis contingenciais na relação do estilo de liderança à folga organizacional em Indústrias Têxteis de Santa Catarina**, 2014. 420f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) – Universidade Regional de Blumenau, 2014.
- FLORENTINO, M. S.; GOMES, J. S. Controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas: empresas do setor de serviços – o caso do SPOLETO. **Revista de contabilidade, gestão e governança**, v. 12, n. 2, p. 24-34, 2009.
- FREITAS, E. C.; KRAI, L. S. Gestão organizacional em empresas familiares no vale do rio dos sinos. **Revista de Gestão – REGE**, v. 17, n. 4, p. 329-402, 2010.
- FREZATTI, F. et al.; Análise do relacionamento entre Contabilidade Gerencial e o processo de Planejamento das Organizações Brasileiras. **Revista de Administração Contemporânea**, 2. ed., p. 33-54, 2007.
- GUERREIRO, R. et al.; O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob Ótica da Teoria Institucional. **Organização e Sociedade (Online)**, v. 12, n. 35, p. 33-106, 2005.

IMLAU, J. M. **Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul**. 2015. 148f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2015.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: Uma pesquisa exploratória. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, p. 37-46, 2005.

ISIDORO, C. et al. A utilização de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.

JUNQUEIRA, E. et al. Institucionalização de Artefatos gerenciais: O caso de uma indústria plástica no Estado do Espírito Santo. In.: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21, 2014. Rio Grande do Norte. **Anais...** Rio Grande do Norte, 2014.

LUNKES, R. J.; FELIU, V. M. R. ROSA, F. S. Pesquisa científica em contabilidade gerencial: estudo comparativo entre Espanha e Brasil. **Contaduría y Administración**, v. 57, n. 2, p. 159-184, 2012.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 42-60, 2006.

MARIO, P. C.; ROCHA, W. A análise de cadeia de valor como ferramenta de criação de valor: um ensaio sobre a relação entre cost drivers e value drivers. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 9, 2003. Gramado. **Anais...** Gramado, 2003.

MORGAN, L. BENEDICTO, G. C. Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na região metropolitana de campinas, **Revista de administração da UNIMEP**, v. 7, n. 3, p. 1-23, 2009.

NASCIMENTO, A. B. Avaliação do orçamento como um instrumento de controle de gestão: Um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes. In.: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - SIMPEP, 12, 2006. São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2006.

NUNES, J. O. **Plano de Marketing para produtos com baixa diferenciação**. 2008. 102f. Trabalho de Conclusão de Curso (Administração) – Faculdade de Ciências Sociais de Florianópolis, 2008.

OTANI, N.; FIALHO, F. A. P. TCC: Métodos e técnicas. Florianópolis: **Visual Books**, 2011.

OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Control, organization and accouting. **Accouting, Organizations and Society**, v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

OTTOBONI, C.; PAMPLONA, E. O. Proposta de pesquisa para avaliar a necessidade de se medir o desempenho financeiro das micro e pequenas empresas. ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 21, 2001. Salvador. **Anais...** Salvador, 2001.

OYADOMARI, J. C. T. et al. Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da ValueBased Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da Vertente New Institutional Sociology (NIS). **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 2, p. 6-21, 2008.

OYADOMARI, J. C. T. et al.; Sistemas de controle Gerencial: Estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 4, p. 21-34, 2010.

OYODOMARI, J. C. T. et al.; Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: Um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da Resources-Based View. **Revista Eletrônica de Administração**, e. 11, n. 2, p. 240-329, 2011.

SCHULZ, C. A.; SILVA, M. Z.; BORGERT, A. É o custeio por absorção o único método aceito pela contabilidade? CONGRASSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008. Curitiba. **Anais...**Curitiba, 2008.

SILVA, R. N. S.; VIEIRA, T. A. B. Sistema ABC-EVA integrados como ferramenta de gestão: um estudo de caso. In.: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2005.

SILVA, J. O.; LAVARDA, C. E. F.; O Relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento: estudo em uma holding. **Revista de Contabilidade, gestão e governança**, v. 12, n. 3, p. 3-13, 2009.

SILVA, J. E. O. et al. Planejamento estratégico e administração de projetos em universidades federais brasileiras. In.: CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA - CIGU, 14, 2014. Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2014.

SILVA, I. J. D. V.; LUCENA, W. G. L. Tomada de decisão: Um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais pelas empresas da grande João Pessoa/PB. In.: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21, 2014. Rio Grande do Norte. **Anais...** Rio Grande do Norte, 2014.

SIMONS, Robert. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 1, p. 49-4, 1991.

TASTLE, W. J; RUSSEL, J.; WIERMAN, M. J. A New Measure to Analyze Student Performance Using the Likert Scale. **Information Systems Education Journal**, 2008.

ZAN, A. O uso de instrumentos de contabilidade gerencial no Brasil sob ótica da teoria institucional. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2006. Minas Gerais. **Anais...** Minas Gerais, 2006.

PERCEPÇÃO DOS CLIENTES DE UMA PRESTADORA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS EM RELAÇÃO À ADMISSÃO, OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, FOLHA DE PAGAMENTO E RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO

Tatiane Rodawelly

Bacharel em Ciências Contábeis - UDESC
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
tatianerodawelly@hotmail.com

Lara Fabiana Dallabona

Doutora em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
lara.dallabona@udesc.br

Ana Rita Venzon Fernandes

Acadêmica de Curso de Ciências Contábeis - UDESC
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
anaritav.f@hotmail.com

RESUMO

O objetivo deste estudo é a percepção dos clientes de uma prestadora de serviços contábeis em relação às obrigações acessórias e trabalhistas envolvendo a admissão de funcionários, folha de pagamento e rescisão de contrato de trabalho. Caracterizando como descritiva, de levantamento, com uma abordagem quantitativa. Foram coletadas e analisadas as opiniões dos gestores de diversos ramos de atividades por meio de um questionário, totalizando 144 respondentes. Os resultados demonstram que os gestores estão atentos a legislação trabalhista, atestam orientar seus colaboradores ao que é correto e consideram essas documentações relevantes para evitar indenizações. Quanto às obrigações acessórias os gestores atestam ter consciência que ao contratar funcionários estão sujeitos a cumprir algumas obrigações que a legislação estabelece, os gestores possuem um nível moderado de concordância sobre essas obrigações, talvez, pelo fato de muitas obrigações e declarações serem encaminhadas ao fisco diretamente pela contabilidade. Quanto à percepção dos gestores em relação às obrigações trabalhistas e acessórias não podem ser consideradas em sua totalidade, pois em algumas situações os administradores seguem a legislação para se resguardar de questões trabalhistas. Quanto a folha de pagamento, estes se mantêm informados perante as obrigações a serem cumpridas, além disso, demonstram atenção em manter o funcionário motivado para desempenhar com eficácia suas atividades. Quanto a percepção em relação a rescisão contratual, constatou-se que os gestores na maioria dos casos, por mais que não concordem totalmente com a legislação, seguem as normas estabelecidas pois sabem que é o correto e também para evitar penalizações provenientes de inadimplência.

Palavras-chave: Percepção dos administradores; Obrigações trabalhistas; Obrigações acessórias; Folha de pagamento; Rescisão de contrato de trabalho.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo da pesquisa conclui em verificar o conhecimento dos administradores em relação à admissão, obrigações acessórias, folha de pagamento e analisar a percepção dos administradores quanto às rescisões contratuais. Para uma organização atingir a eficácia nos

trabalhos realizados, e evitar o não cumprimento da legislação, é preciso que a empresa possua uma excelente equipe de gestão no departamento de pessoal e se mantenham sempre atualizados em relação às mudanças ocorridas na Legislação Trabalhista e Previdenciária (LEONEL JÚNIOR; MORAIS; TEIXEIRA, 2013). As obrigações trabalhistas surgiram com o propósito de suprimir o trabalho escravo e conceber ao empregado um tratamento de igualdade jurídica perante o empregador. Em vista disso, a organização independente de atividade laborativa ou posição econômica, está submetida às regras, especialmente se possuírem empregados (PALMEIRA, 2012).

A legislação trabalhista cresce progressivamente, e cada vez mais apresenta alterações dos direitos e deveres a serem cumpridos tanto pelo empregador quanto pelo empregado (MARTINS; ANDRADE, 2014). Neste sentido, torna-se relevante ressaltar a importância de os gestores estarem cientes das obrigações trabalhistas e acessórias que devem cumprir, pois se estiverem atualizados perante a legislação vigente e cumpri-la conforme as exigências podem preservar-se de futuros transtornos e passivos trabalhistas.

Algumas empresas têm certa dificuldade em compreender a legislação trabalhista brasileira pelo motivo dela ser muito complexa. Muitos administradores não têm o conhecimento em relação às obrigações trabalhistas de sua empresa, por este motivo procuram profissionais especializados para procederem com essas informações de maneira correta (GOMES, 2012).

A inobservância das normas vigentes ou o descumprimento das obrigações trabalhistas ou acessórias motivadas pelas constantes modificações da legislação trabalhista, ou pela dificuldade na compreensão e pelo cumprimento da mesma, bem como a ausência de especialização do departamento de pessoal e a adoção de práticas antiéticas de contratação e de gestão, é capaz de levar a empresa a responder processos trabalhistas e autuações perante o MTE, esses passivos trabalhistas podem até mesmo comprometer bens da empresa para a quitação de multas ou indenizações (REITER, 2014).

Seifert (2014) declara que dentro de uma organização os gestores precisam estar conscientes da relevância de obter um setor de departamento de pessoal atualizado com a legislação, eficaz e que execute as atividades com responsabilidade e sabedoria. Sendo assim, com um controle interno eficiente, poderá reduzir a possibilidade de futuros passivos trabalhistas, além de tornar um ambiente mais agradável para os colaboradores e uma relação mais harmoniosa para a organização.

Silva (1998) analisou a percepção dos dirigentes comerciais, em relação a alguns aspectos ligados à flexibilização das relações trabalhistas. O estudo constatou que a flexibilização das relações trabalhistas pode ser um instrumento capaz de estender a produtividade e a lucratividade da empresa, pois evitará possíveis processos trabalhistas. Com base no exposto, este estudo pretende responder ao seguinte questionamento: Qual a percepção dos administradores em relação à admissão de funcionários e as obrigações acessórias? Diante do exposto, o estudo objetiva analisar a percepção dos administradores em relação à admissão de funcionários e obrigações acessórias de empresas sediadas no Alto Vale do Itajaí/SC.

É restrito o número de publicações científicas que objetivam observar a percepção dos administradores em relação às obrigações acessórias e trabalhistas, desta forma justifica-se o desenvolvimento do estudo que poderá auxiliar os administradores, líderes, chefes de departamento para minimização de dúvidas advindas sobre a legislação vigente, bem como servirá de base para pesquisadores das demais áreas como recursos humanos, contábil, direito, enfim, todos que se interessarem pelo tema e que necessitem como referência para pesquisas futuras.

Conforme Specht (2005) identificou o impacto dos tributos sociais e trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento das empresas. O resultado do estudo demonstra que ainda não se pode ter um consenso em nosso país sobre o verdadeiro valor do percentual dos encargos sobre a folha de pagamento. Já para Kinczeski (2011) após o processo de admissão do funcionário, após o primeiro mês de serviço do funcionário a empresa tem a obrigatoriedade de emitir a folha de pagamento mensal com a respectiva remuneração e descontos de acordo com os padrões e normas estabelecidas pela Seguridade Social.

O estudo feito por Specht (2005) concluiu que a legislação trabalhista brasileira é muito ampla e que ainda não se pode ter um consentimento em nosso país sobre o real valor do percentual dos encargos sobre a folha de pagamento das empresas, como também ainda não se define a diferença entre encargos trabalhistas e encargos sociais. Nesta ocasião recomenda-se aos empresários a contratação legal de mão de obra, auxiliada por um intransigente processo de planejamento tributário e fiscal, para assim ter uma redução de custo e aumento de lucro.

A partir do momento em que a empresa ou até mesmo o funcionário não estiverem mais satisfeitos e houver a decisão de rescindir o Contrato de trabalho, o departamento de pessoal fica responsável pela rescisão contratual do colaborador. Para Leonel Júnior, Morais e Teixeira (2013) existem vários tipos de rescisão contratual, as mais utilizadas são: dispensa sem justa causa por iniciativa do empregado, dispensa sem justa causa por iniciativa do empregador, término de contrato de trabalho por ambas as partes, entre outras.

Kinczeski (2011) objetivou mensurar o impacto dos gastos com as folhas de pagamento nas finanças de uma empresa do setor comercial, provocado pela contratação de novos vendedores. O estudo constatou que a legislação trabalhista brasileira é muito complexa, e que não se limita apenas sobre as orientações da CLT. Demonstrou também, que para as empresas o custo dos encargos patronais incidentes sobre a folha de pagamento é muito elevado.

Sob o ponto de vista prático o estudo consiste em analisar a percepção dos administradores sobre estas obrigações e verificar o nível de preparação deles para lidar com esta responsabilidade. Desse modo, a pesquisa pode auxiliar os administradores, líderes, chefes de departamento para minimização de dúvidas advindas sobre a legislação vigente, o estudo ainda os possibilita a terem uma visão correta sobre as obrigações trabalhistas e acessórias de maneira a reduzir futuros processos trabalhistas. Além do mais, pode estabelecer meios para minimizar as informações assimétricas entre os superiores e os subordinados.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A legislação trabalhista, principalmente, se propõe a proteger o trabalhador, do qual vem sendo parte dependente da relação contratual e, assim, o trabalhador por ser de um nível inferior de instrução, não possui representante para discutir seus direitos de maneira paritária com o empregador (OLIVEIRA; CUNICO, 2010).

De acordo com Silva e Costa (2011) o direito do trabalho como todas as demais divisões da ciência jurídica, não é vedado e precisa seguir as alterações sociais. Obviamente, várias normas trabalhistas que compõem a estruturação jurídica foram elaboradas com visão em outra realidade. O direito do trabalho nada mais é do que um conjunto de princípios e normas aplicáveis à relação do trabalho e situações semelhantes, tendo como objetivo, melhorar a condição social do trabalhador, por meio de medidas protetoras e da alteração das estruturas sociais (MANUS, 2009).

Segundo Pelegrini (2014) o direito do trabalho surge como resposta ao cenário que se manifestou com a Revolução Industrial, com a gradativa e incoercível exploração desumana do trabalho. É o resultado do comportamento da classe trabalhadora que ocorreu no século XIX, em combate a aplicação sem limites do trabalho humano. Oliveira e Cunico (2010) relatam que

a obrigatoriedade do cumprimento da legislação tem aplicação semelhante no contexto do Direito do Trabalho, isso quer dizer que as normas trabalhistas são obrigatórias a todos que estão sujeitas a elas.

Mafra (2006) declara que o direito do trabalho pode ser exposto de duas formas, ele pode ser individual ou coletivo. O autor descreve que o direito individual pode ser definido como uma complexidade de princípios, normas e instituições jurídicas que regulam de alguma maneira os indivíduos ou matérias envolvidas, podem ser definidos ainda como uma relação empregatícia de trabalho. Já o direito coletivo pode ser definido como princípios e normas reguladoras das relações empregatícias, consideradas como uma ação coletiva, no qual é realizada com a autonomia de associações. Para Manus (2009) o direito individual do trabalho são aquelas relações desenvolvidas entre o empregador e o empregado. Logo, o direito coletivo de trabalho diz respeito a relações entre sindicatos de empregados e sindicato de empresas, ou seja, o sindicato é o representante legal desta categoria profissional.

A Legislação Trabalhista Brasileira é conduzida por uma estrutura hierárquica de poder, em que as normas estão relacionadas por meio de níveis de superioridade, ou seja, normas superiores e normas inferiores. Nas normas superiores está localizada a CF, ela é quem impõem as normas e servem como fundamentos válidos para as demais leis. Nas normas inferiores estão localizados a CLT e as CCT, elas obedecem às previsões constitucionais, e não podem incorporar nada além do que a CF estabelece (CLEMENTINO; BITTENCOURT, 2012).

A Consolidação das Leis do Trabalho é a legislação que comanda as relações de trabalho coletivas ou individuais. As leis que constam na CLT envolvem tanto trabalhadores urbanos quanto trabalhadores rurais. Alguns dos principais assuntos mencionados na CLT estão: contratos individuais, justiça e fiscalização do trabalho, carteira de trabalho, jornada de trabalho, dentre outros (DELGADO, 2013).

De acordo com Martins (2008) as Convenções Coletivas de Trabalho são um acordo de caráter normativo que estabelece condições de trabalho. Estas condições previstas na CCT são aplicadas aos contratos de trabalho individual dos trabalhadores, possuem um efeito legal e são representadas por sindicatos de categoria econômica e profissional.

Compete aos sindicatos das categorias tanto econômicas quanto profissionais defender os direitos e interesses coletivos e individuais de cada categoria inclusive em questões administrativas ou judiciais. As convenções coletivas são prescritas para as empresas conforme sua atividade econômica, portanto as empresas que possuem mais de uma atividade econômica em seu cadastro serão regidas por mais de um Sindicato. É relevante destacar que a CCT apenas é aplicada diante as entidades que a aprovam (STÜMER, 2009).

Portanto, é de extrema importância que as empresas estabelecem um conhecimento elevado e atualizado sobre as Leis e Normas pelas quais são regidas, para melhorar o desenvolvimento da sua empresa atuando conforme a legislação prevista e evitando riscos com futuras indenizações trabalhistas e até mesmo fiscalizações.

A admissão é o procedimento do qual se admite uma pessoa física para realizar uma função na empresa. Sendo assim tanto empregador quanto empregado possuem obrigações a serem cumpridas para que o ato seja considerado válido. O funcionário antes de iniciar suas atividades na empresa deverá apresentar ao departamento de pessoal os documentos previstos na legislação para proceder à admissão: Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS); Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); Carteira de identidade; Exame Admissional; Foto 3x4; Comprovante de residência; Certidão de Nascimento ou Certidão de Casamento (se casado); Certidão de reservista caso funcionário for do sexo masculino; Certidão de nascimento dos filhos menores de 14 anos; Caderneta de vacinação (dependentes até seis anos de idade) e

atestado de frequência escolar (dependentes a partir de sete anos de idade), caso possuir dependentes (GONÇALVES, 2006).

Segundo Eberhardt (2015) outro documento que é obrigatório sua apresentação é o CPF, pois caso o funcionário não apresentar este documento para a empresa no ato da admissão, essa informação incompleta prejudicará no momento que a empresa fizer o envio da declaração da RAIS, assim, prejudicará a empresa que será penalizada e o empregado será prejudicado, pois não receberá o abono do PIS, que é repassado anualmente pela Caixa Econômica Federal. De acordo com Oliveira (2009), a empresa fica obrigada a registrar o funcionário no livro ou ficha de empregados, neste documento deverá constar a qualificação civil ou profissional do trabalhador, com demais anotações que correspondem à data de admissão, duração da jornada de trabalho, valor da sua remuneração, cargo e função, grau de instrução, habilitação profissional, demais situações relevantes ao contrato de trabalho.

Além da ficha ou livro de empregados a empresa precisa dispor dos demais documentos arquivados na empresa em relação ao vínculo empregatício: cópia do contrato de trabalho estabelecido, contrato de experiência, declaração que menciona opção de vale-transporte, recibo da entrega da CTPS comprovando a entrega do documento no qual o empregador tem o prazo de 48 horas para devolução, termo de compensação ou prorrogação de horas, para os funcionários que possuem dependentes o termo de responsabilidade para concessão de salário-família, ficha de salário-família e declaração de dependentes para fins de imposto de renda, considerando que a empresa deve fazer as anotações na CTPS referente ao contrato de trabalho (OLIVEIRA, 2009).

As obrigações trabalhistas devem ser desempenhadas em conformidade com a legislação. Barbosa (2015) discorre que dentre as diversas obrigações trabalhistas que existem, algumas devem ser realizadas mensalmente e outras são executadas anualmente.

Conforme relatado anteriormente é de grande importância que os administradores estejam cientes e muito bem informados em relação às suas rotinas trabalhistas e obrigações a serem desempenhadas. Os gestores carregam a responsabilidade total das atividades realizadas, visto que, se ocorrer algum deslize por parte dos subordinados, ele terá que se responsabilizar. Neste sentido, os gestores precisam buscar informações perante a legislação, a fim de auxiliar sua equipe de trabalho no desenvolvimento das tarefas, assim, reduzirá o risco de sofrer penalidades (ROCHA, 2009).

De acordo com Damazio (2010), o pagamento dos salários deve ser efetuado até o quinto dia útil do mês subsequente conforme exigido por lei, no local de trabalho, podendo ocorrer dentro do horário de serviço, ou de imediato após o seu encerramento, com exceção se for realizado por depósito em conta bancária. Algumas empresas optam por realizar o pagamento aos seus colaboradores no último dia do mês, neste caso é necessário que o administrador faça o comunicado ao setor do departamento de pessoal com alguns dias de antecedência, assim o responsável pelo fechamento das folhas terá tempo necessário para calcular os devidos proventos e descontos.

Conforme Oliveira (2009) a folha de pagamento é dividida em duas partes distintas: proventos e descontos. Os proventos são os valores que o funcionário tem o direito de receber pelos seus serviços prestados, são verbas nas quais devem estar destacados na folha de pagamento. Os descontos são os valores que a empresa tem a obrigação de descontar, esses valores são correspondentes aos encargos legais e descontos autorizados pelo próprio funcionário.

Segundo Leonel Júnior, Morais e Teixeira (2013) as verbas de proventos mais utilizadas são: Salário, horas-extras, adicional noturno, salário-família, ajuda de custo, diárias para viagem, porém, deve-se observar caso o funcionário possuir alguma função que possa constar

adicional de insalubridade e adicional de periculosidade, neste caso cabe ao empregador inserir estas verbas junto à folha de pagamento. De acordo com Meinertz (2008) o salário é o valor fixo estabelecido, dado como contraprestação mínima, devida e paga pelo empregador. O empregador não poderá fazer diferença de salários no que se refere à operação de funções, assim como, de critérios de admissão por pretextos de idade, sexo, estado civil, cor ou deficiência.

Das principais verbas de descontos em folha encontram-se a contribuição previdenciária, imposto de renda, contribuição sindical, faltas injustificadas, desconto do DSR (descanso semanal remunerado) e demais descontos autorizados pelo colaborador, como, adiantamentos, seguros, vale-transporte.

A rescisão contratual é o término do vínculo empregatício, é o momento em que o funcionário se desliga da empresa, sendo por iniciativa da empresa ou até mesmo por iniciativa do funcionário. Neste caso é fundamental que a empresa faça o comunicado para o responsável do departamento de pessoal, para que sejam tomadas as devidas providências em relação ao cálculo da rescisão (DAMAZIO, 2010).

De acordo com Oliveira (2009) o primeiro procedimento que o administrador deve seguir é informar ao departamento de pessoal qual o motivo do desligamento, para assim deixar formalizado o aviso prévio. As normas para realizar a rescisão de contrato de trabalho são estabelecidas pelas convenções coletivas e pela CLT, em que será respeitado caso houver o valor da indenização. Segundo Leonel Júnior, Morais e Teixeira (2013) existem vários tipos de rescisão de contrato de trabalho podendo haver indenização ou não ao empregado, por este motivo o empregador deverá analisar com muita atenção antes de passar alguma informação adiante. Os tipos de rescisões mais utilizadas são: dispensa sem justa causa por iniciativa do empregador, pedido de demissão sem justa causa, término de contrato de experiência, rescisão antecipada de contrato de experiência.

A rescisão sem justa causa por iniciativa do empregador é aquela no qual o empregador por algum motivo qualquer vê a necessidade de dispensar o funcionário. Essa rescisão pode proceder tanto com aviso prévio trabalhado, como pode proceder com aviso prévio indenizado. Neste caso se a rescisão for conduzida com o aviso prévio trabalhado, no cumprimento do aviso prévio o funcionário terá o direito de reduzir sua jornada de trabalho.

Neste caso, o funcionário poderá optar entre redução de duas horas diárias ou poderá optar por redução de sete dias corridos do aviso prévio, sem prejuízo da sua remuneração. Sendo assim, o funcionário terá direito de receber o aviso prévio, saldo de salário, férias proporcionais e se tiver férias vencidas, 13º salário proporcional, terá direito de sacar o Fundo de Garantia por Tempo de serviço (FGTS) com acréscimo da multa de 40% que deve ser paga pelo empregador sobre o valor do FGTS. Neste caso o funcionário também terá o direito de solicitar o seguro-desemprego (GOMES, 2012).

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia tem como principal objetivo aperfeiçoar os procedimentos e fatores utilizados na pesquisa, criar menção ao seu objetivo e a uma disciplina, reconhecendo o estudo dos métodos e os procedimentos aplicados por uma dada ciência. A metodologia científica informa as principais regras para fazer uma produção científica, munindo as técnicas, os instrumentos e os objetivos para um maior desempenho e qualidade de um trabalho científico (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A amostra compreende um total de oito administradores relacionados ao ramo de atividade de bares e restaurantes, 43 administradores do ramo do comércio, 10 administradores do ramo madeireiro, 14 administradores do ramo de metal mecânico, 55 administradores do ramo têxtil e 14 administradores pertencentes ao ramo do transporte, totalizando uma amostra

de 144 respondentes. A coleta de dados foi efetuada na cidade de Presidente Getúlio com administradores que são clientes de um escritório de contabilidade. Para tanto se estruturou um constructo envolvendo questões do tipo escala Likert, conforme demonstra o Quadro 1.

Quadro 1: Constructo da pesquisa.

Variáveis	Subvariáveis	Questões	Autores
Admissão	Carteira de trabalho e Previdência Social; Documentos pessoais (CPF, RG, Foto 3x4); Cartão de inscrição do Pis; Carteira de habilitação; Certidão de casamento/nascimento; Certificado de reservista; Comprovante de residência; Documentos dependentes menores de 14 anos; Exame admissional; Título de eleitor;	Bloco 3 Escala <i>Likert</i> 1 a 5 (Nada importante – Muito importante)	Gonçalves (2006);
	Documentos obrigatórios a serem impressos após a contratação.	Bloco 4 Escala <i>Likert</i> 1 a 5 (Nada relevante – Muito relevante)	Oliveira (2009)
Obrigações Acessórias	Laudos Trabalhistas; Convenção Coletiva de Trabalho; CAGED; GFIP; RAIS; Cadastro do PIS; Enviou de documentações para a contabilidade; Base de cálculo do FGTS.	Bloco 5 Escala <i>Likert</i> 1 a 5 (Discordo plenamente – Concordo plenamente)	Gomes (2012)
Folha de pagamento	Prazo determinado para efetuar o pagamento da folha mensal;	Questão 1 - Assertiva	Constituição das Leis Trabalhistas
	Proventos discriminados em folha de pagamento.	Bloco6 Escala <i>Likert</i> 1 a 5 (Nunca – Muito Frequente)	
Rescisão Contratual	Tipos de rescisão contratual;	Questão 2 - Assertiva	Damazio (2010);
	Prazos de pagamento das verbas rescisórias; Sindicato da categoria profissional; Redução de jornada de trabalho em caso de demissão sem justa causa com aviso trabalhado; Exame médico demissional; Documentos a serem apresentados no ato da homologação; Multa Rescisória; Acordo Trabalhista.	Bloco 7 Escala <i>Likert</i> 1 a 5 (Discordo plenamente – Concordo plenamente)	Oliveira (2004); Constituição das Leis Trabalhistas

Fonte: Elaborado pelas autoras.

É relevante destacar que as questões 1 e 2 foram elaboradas de forma assertiva, sendo que a questão número 1 foi estruturada com base na CLT, seu principal objetivo é identificar se o administrador está atento ao prazo que ele possui para efetuar o pagamento da folha mensal aos seus colaboradores. Já a questão de número dois teve como base o autor Damazio (2010), esta questão trata em relação aos vários tipos de rescisões contratuais, e tem por objetivo analisar quais os tipos de rescisões os administradores mais utilizam em sua empresa.

O bloco de número três é composto por questões que abrangem o tema admissão de funcionários. Essas questões foram adaptadas com base nos estudos de Gonçalves (2006), esta questão trata sobre os documentos pessoais na contratação de funcionários, seu principal

objetivo é analisar quais documentos o administrador considera importante no ato da contratação de funcionários. Neste bloco foi utilizada a escala *Likert* para medir o grau de importância que os administradores consideram aos itens: 1) nada importante; 2) pouco importante; 3) indiferente; 4) importante e 5) muito importante.

No bloco de número quatro, também aborda o assunto admissão de funcionários, porém nesta questão a principal finalidade é avaliar o grau de relevância dos administradores quanto aos documentos que devem ser impressos e assinados pelo empregador e pelo empregado após a efetivação do registro, com base nos ensinamentos de Oliveira (2009). Para averiguar o resultado esperado utiliza-se a escala *Likert* para classificar a relevância entre 1 a 5, assim encontra-se: 1) nada relevante; 2) pouco relevante; 3) indiferente; 4) relevante; 5) muito relevante.

O bloco de número cinco é composto por questões pertinentes a obrigações acessórias trabalhistas, essas questões foram adaptadas do estudo de Gomes (2012), e tem por objetivo avaliar o nível de concordância dos administradores em relação a essas obrigações acessórias. Como método de avaliação, foi utilizada a escala *Likert* de 1 a 5, no qual se compreende para 1) discordo plenamente; 2) discordo; 3) indiferente; 4) concordo e 5) concordo plenamente

No bloco seis encontram-se questões direcionadas para os proventos lançados em folha de pagamento. Retiradas com base na CLT, as questões têm por finalidade verificar com qual frequência os gestores lançam os proventos na folha de pagamento de seus colaboradores. Para medir a frequência que é lançada os proventos em folha de pagamento, foram aplicados à escala *Likert* de 1 a 5 no qual se considera: 1) nunca; 2) raramente; 3) indiferente; 4) pouco frequente; 5) muito frequente.

Por fim, o último bloco do constructo é o de número sete, nele estão expostas questões relacionadas à rescisão contratual. Essas questões foram desenvolvidas com base na CLT e Oliveira (2004), o principal objetivo dessas questões é avaliar o nível de concordância dos administradores com o tema rescisão contratual. E para chegar a essa percepção foi utilizada a escala *Likert* como forma de resposta, foram utilizadas as seguintes alternativas: 1) discordo plenamente; 2) discordo; 3) indiferente; 4) concordo; 5) concordo plenamente.

A coleta de dados foi realizada no período de 25 de agosto de 2016 a 07 de outubro de 2016. O questionário foi entregue pessoalmente aos administradores. Sendo que anteriormente houve contato inicial com os administradores para apresentação da pesquisa e confirmação para entrega dos mesmos. A metodologia aplicada para desenvolver a análise dos resultados foi a quantitativa, sendo que a tabulação dos dados foi feita por intermédio de planilhas eletrônicas do *Microsoft Excel*, e para atender aos objetivos da pesquisa os dados coletados foram analisados por meio da técnica de consenso. De acordo Tastle e Wierman (2005, 2007), consenso é uma opinião apresentada por um grupo de pessoas ou comunidade que atuam como um todo, ou seja, uma decisão geral. A expressão que representa o consenso é:

$$CONS(X) = 1 + \sum_{i=1}^n p_i \log_2 \left(1 - \frac{|X_i - \mu_x|}{dx} \right)$$

Mediante esta fórmula indicam que X é uma variável ordinal (questão); pi é o percentual associado a cada Xi; dx é a amplitude da escala, que neste caso dx = 4 e μ_x é a média (TASTLE; WIERMAN, 2005, 2007). O consenso é interpretado da seguinte forma:

Quadro 2: Interpretação do consenso

Intervalo	Classificação do Consenso
$\text{CONS}(X) \geq 90\%$	Consenso Muito Forte
$80\% \leq \text{CONS}(X) < 90\%$	Consenso Forte
$60\% \leq \text{CONS}(X) < 80\%$	Consenso Moderado
$40\% \leq \text{CONS}(X) < 60\%$	Equilíbrio
$20\% \leq \text{CONS}(X) < 40\%$	Dissenso Moderado
$10\% \leq \text{CONS}(X) < 20\%$	Dissenso Forte
$\text{CONS}(X) < 10\%$	Dissenso Muito Forte

Fonte: Adaptado de Wierman e Tastle (2005, 2007).

Tastle e Wierman (2005, 2007) mencionam que conforme demonstrado no Quadro 1, o consenso dos respondentes pode variar de muito forte, forte, moderado, equilíbrio ou pode apresentar dissenso moderado, forte ou muito forte, nesta situação demonstra que nem todos concordam com as respostas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção caracterizam-se os respondentes da pesquisa, no qual se destaca gênero, idade, formação acadêmica, frequência que participação em cursos de gestão, atividade principal da empresa e tempo de funcionamento da empresa. Quanto ao gênero dos respondentes, os resultados demonstraram que 144 respondentes 50% são do gênero feminino e 50% ao gênero masculino.

Quanto à idade, pode-se analisar que a faixa etária que obteve maior quantidade de respondentes foi entre 41 e 50 anos, com 39 pessoas. Entre 36 e 40 anos alcançou respectivamente 30 respondentes, a faixa etária superior a 50 anos apresentou 22 respondentes, já a faixa de idade inferior a 25 anos dispõe de 20 respondentes. A faixa etária entre 26 e 30 anos atingiu 18 respondentes e por fim a faixa de idade que obteve o menor índice de respostas foi entre 31 e 35 anos. Constata-se que em relação à formação acadêmica dos administradores da pesquisa, o maior número de respondentes possui o ensino médio completo com 42,36%. Esse resultado converge com o estudo de Silva (1998) no qual ao perguntar aos respondentes o grau de escolaridade, a maioria declarou obter o ensino médio completo. A segunda formação mais assinalada foi o ensino fundamental completo com 29,86% dos gestores.

Pode-se avaliar que a quantidade de administradores que possuem o ensino superior não é muito ampla, sendo que, 12,50% dos respondentes possuem graduação, 7,64% estão cursando algum curso de graduação e somente 2,78% possuem pós-graduação ou alguma especialização. Na presente pesquisa 4,17% dos administradores têm o ensino médio incompleto, e nenhum respondente possui mestrado ou doutorado. No questionário não havia a alternativa de formação Ensino Fundamental Incompleto, porém, 1 respondente mencionou apresentar esta escolaridade.

Apresenta-se nesta seção a descrição e a análise dos dados obtidos por esta pesquisa. Primeiramente demonstra a caracterização dos respondentes e de suas empresas. Na sequência apresenta a percepção dos administradores em relação a admissão, obrigações acessórias, folha de pagamento e rescisão contratual. A Tabela 2 apresenta o consenso dos gestores em relação à admissão.

Tabela 1: Consenso dos gestores em relação aos documentos pessoais no ato da admissão

Admissão/contratação												
	Q1a	Q1b	Q1c	Q1d	Q1e	Q1f	Q1g	Q1h	Q1i	Q1j	Q1k	Q1l
Média	4,88	4,70	4,54	4,63	3,15	3,60	3,06	4,47	4,17	4,54	4,77	3,27
Cons	95%	89%	84%	87%	73%	69%	76%	84%	77%	84%	92%	71%
Total	4,63	4,16	3,82	4,01	2,28	2,48	2,31	3,74	3,21	3,83	4,39	2,33

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 2 pode-se analisar que a pergunta que teve o maior consenso dos administradores foi a Q1a “carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS)”, que atingiu o consenso muito forte com 95% dos respondentes, logo em sequência outra questão que atingiu o consenso muito forte com 92% foi a Q1k “exame admissional”, neste seguimento, é possível verificar que os administradores estão atentos à legislação trabalhista e seguem os padrões estabelecidos nos Arts. 29 e 168 da CLT, o primeiro artigo se refere à obrigatoriedade da apresentação da Carteira de Trabalho e o segundo artigo cita que o exame médico é obrigatório, inclusive o pagamento do mesmo é de responsabilidade do empregador.

Ao verificar as demais questões foi possível detectar no geral que a maioria dos respondentes obteve um consenso forte em relação às perguntas (entre 80% e 90%), dentre as questões classificadas neste consenso forte encontra-se a Q1b “cadastro de pessoas físicas (CPF)”, a Q1c “cartão de inscrição do PIS”, a Q1d “carteira de identidade”, a Q1h “comprovante de residência”, e a Q1j “foto 3x4”, o que demonstra que os gestores mantêm um padrão definido para os registros de seus colaboradores, juntamente com todas as informações e documentos necessários que acreditam ser importantes. Sendo assim, os gestores apresentam seguir os argumentos da teoria contingencial, no qual eles definem um ambiente padronizado para a organização, deste modo, todos os colaboradores se adaptam com os princípios ambientais, tornando os processos mais eficientes.

Já as questões que demonstraram um consenso moderado (entre 60% e 80%) foram às questões: Q1e “carteira nacional de habilitação (CNH)”, a Q1f “certidão de casamento/nascimento”, a Q1g “certificado de reservista”, a Q1i “documentos dos dependentes menores de 14 anos” e a Q1l “título de eleitor”. De acordo com os respondentes da pesquisa, eles acreditam que essas documentações não seriam de tamanha importância para realizar a admissão dos funcionários.

Contudo Gonçalves (2006) menciona que o funcionário antes de iniciar suas atividades na empresa deve apresentar todos os documentos previstos na legislação, sendo estes, CPTS, CPF, carteira de identidade, exame admissional, foto 3x4, comprovante de residência, cadastro do Pis, certidão de nascimento ou casamento, certificado de reservista (se for do sexo masculino), e caso possuir dependentes deve apresentar a certidão de nascimento dos filhos menores de 14 anos, caderneta de vacinação para dependentes até seis anos de idade ou atestado de frequência escolar para os dependentes a partir de sete anos de idade.

O principal objetivo é evidenciar qual a percepção dos gestores referente às obrigações trabalhistas e acessórias. Para tanto, foram elaboradas questões com o intuito de verificar o nível de concordância dos administradores em relação ao conteúdo pertinente ao tema citado. A Tabela 3 aponta o consenso dos administradores em relação a essas obrigações.

Tabela 2: Consenso dos administradores em relação às obrigações trabalhistas e acessórias

Obrigações trabalhistas e acessórias										
	Q2a	Q2b	Q2c	Q2d	Q2e	Q2f	Q2g	Q2h	Q2i	Q2j
Média	4,04	3,81	4,22	3,87	3,50	3,52	3,52	3,42	4,06	3,97
Cons	83%	80%	86%	85%	78%	80%	81%	73%	91%	87%
Total	2,55	3,71	2,96	2,88	2,19	3,03	2,33	2,33	2,33	2,33

Fonte: Dados da pesquisa.

Em conformidade com a Tabela 3 é possível analisar que uma única questão foi classificada como um consenso muito forte pelos administradores obtendo 91% dos respondentes, sendo ela, Q2i “encaminho todos os documentos exigidos para admissão, juntamente com a carteira de trabalho do funcionário para contabilidade no dia anterior a data de admissão do funcionário”.

Os administradores que participaram desta pesquisa demonstraram ter relativamente um consenso forte para essas questões (entre 80% e 90%) e apresentaram um nível elevado de concordância quanto às obrigações expostas. As questões selecionadas dentro deste consenso foram: Q2a “mantenho os laudos trabalhistas conforme exigência da legislação, sempre atualizados anualmente”, a Q2b “entro em contato com a empresa de segurança do trabalho, e mantenho os atestados em dia”, a Q2c “mantenho os salários dos colaboradores atualizados conforme previsto na convenção coletiva”, a Q2d “acompanho anualmente a convenção coletiva e suas devidas alterações”.

Além da Q2f “a GFIP é uma obrigação acessória que deve ser entregue até o dia 07 do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, ou no dia útil anteriormente caso dia 07 não seja dia útil. Caso a contabilidade não fizer a transmissão da GFIP dentro do prazo estabelecido a empresa estará sujeita ao pagamento de multa por descumprimento da obrigação”, a Q2g “a RAIS constitui uma das obrigações periódicas das empresas, na qual deverá ser apresentada anualmente as informações de cada um de seus empregados. A RAIS deverá ser entregue entre os meses de janeiro e março do ano subsequente ao ano base. O empregador que não entregar a RAIS no prazo legal ficará sujeito a uma multa progressiva prevista no artigo 25 da Lei 7.998/90” e a Q2j “o valor do FGTS a ser creditado na conta vinculada ao trabalhador, é calculado com base na remuneração do empregado, de acordo com o tipo de trabalho (menor aprendiz, quota de 2% sobre a remuneração e demais trabalhadores, quota de 8% sobre a remuneração)”.

Essas questões analisadas fazem jus ao contexto de obrigações trabalhistas e acessórias, os respondentes estão cientes que a partir do momento que registram os funcionários estão obrigados a cumprirem com algumas obrigações, no entanto, na percepção de muitos administradores essas obrigações não passam de um custo à parte ou uma despesa a mais. De acordo com o estudo de Bezerra (2016) no ponto de vista da empresa, essas obrigações representam um custo relativo aos profissionais contratados para a produção e para a entrega das informações impostas.

Ao analisar as demais questões foi possível verificar que os respondentes da pesquisa adquiriram um consenso moderado em relação a Q2e “o CAGED é uma obrigação acessória que deve ser encaminhado mensalmente até o dia 07 do mês subsequente e se a contabilidade não enviar dentro do prazo a empresa estará sujeita ao pagamento de multa. A multa é calculada de acordo com o tempo de atraso e a quantidade de empregados omitidos” e a Q2h “é de responsabilidade de o empregador solicitar o cadastro do PIS, caso o trabalhador ao ser admitido não possua este cadastro” no qual atingiu um percentual de 78% e 73%. Neste sentido, percebe-se que os gestores possuem um nível moderado de concordância quanto às questões, talvez por motivo de muitas das obrigações ou declarações serem encaminhadas ao fisco diretamente pela contabilidade, tornando-se despercebidas pelo administrador.

Na Tabela 4 pode-se analisar o consenso dos respondentes quanto à frequência que utilizam para lançar os proventos na folha de pagamento de seus empregados.

Tabela 3: Consenso dos administradores quanto ao lançamento de proventos na folha de pagamento

Folha de pagamento						
	Q3a	Q3b	Q3c	Q3d	Q3e	Q3f
Média	2,01	2,10	1,31	2,75	1,59	3,30
Cons	56%	54%	83%	51%	73%	52%
Total	1,13	1,13	1,09	1,39	1,17	1,71

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao observar a Tabela 4, foi possível detectar que os administradores apontam ter um consenso forte (entre 80% e 90%) em relação questão Q3c “adicional de periculosidade” o que diz respeito que de acordo com o ramo de atividade que a empresa deles representam, não há obrigação de aplicar esse provento na folha de pagamento, pois a maioria dos respondentes se enquadram nas atividades de comércio e têxtil, sendo que a maioria das empresas têxteis não possuem mecânicos ou faxineiras que estariam sujeitos a este adicional.

Conforme visto no estudo de Rocha (2009) o adicional de periculosidade é visto como uma operação perigosa, onde todo o funcionário que exercer qualquer atividade que pode ser nociva a sua saúde ou exposta a produtos explosivos ou inflamáveis, devem fazer jus ao adicional de periculosidade com percentual de 30% sobre o salário contratual ou previsto em convenção coletiva.

A questão que apresentou um consenso moderado dos respondentes (entre 60% e 80%) foi a Q3e “prêmios”, o que indica que não são todos os administradores que possuem o hábito de oferecer prêmio de produção para seus empregados. Porém, no ramo de atividade têxtil alguns dos administradores adotam lançar esse provento na folha de pagamento de pagamento de seus funcionários, os mais utilizados são: prêmio de assiduidade, mais conhecido como prêmio zero falta, neste caso ele se aplica caso o funcionário não apresentar nenhuma falta durante o mês trabalhado e o prêmio de produção, no qual são utilizados pelos administradores como uma forma de incentivar os funcionários a atingirem a meta estabelecida ou até mesmo ultrapassar a meta. Ambos os valores são determinados pela própria administração da empresa concedente.

As questões restantes atingiram um consenso de equilíbrio por parte dos gestores, e alcançaram (entre 40% e 60%), sendo elas, Q3a “adicional noturno”, Q3b “adicional de insalubridade”, Q3d “horas extras” e a Q3f “salário-família”. Os administradores costumam lançar com mais frequência esses proventos na folha de pagamento de seus funcionários, até porque, conforme mencionado anteriormente, depende do tipo de atividade que a empresa está incorporada. Esses proventos são mais comuns, e por isso, encontra-se com maior frequência nas empresas têxteis, comércio, madeireiro, metal mecânico, bares e restaurantes e transportes.

Vale ressaltar que os administradores a este ponto, estão bem informados perante a legislação e demonstram ter o conhecimento de que todos os proventos devem ser discriminados em folha de pagamento, que conforme especifica Kinczeski (2011) os proventos devem ser pagos ao funcionário na folha de pagamento, sendo necessária sua especificação no recibo, para que a empresa comprove o pagamento e em contrapartida o funcionário adquire o conhecimento do que está sendo remunerado. Por meio da Tabela 5 é possível observar o consenso dos administradores em relação às obrigações trabalhistas pertinentes as rescisões contratuais.

Tabela 4: Consenso dos administradores sobre rescisão contratual

Rescisão Contratual										
	Q4a	Q4b	Q4c	Q4d	Q4e	Q4f	Q4g	Q4h	Q4i	Q4j
Média	4,40	3,80	3,80	4,16	4,02	4,49	4,26	3,90	4,01	3,80
Cons	87%	77%	79%	89%	88%	86%	88%	81%	85%	73%
Total	3,83	2,92	3,01	3,71	3,52	3,84	3,74	3,17	3,41	2,76

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo os dados da Tabela 5, é possível verificar que os administradores apontam um consenso forte (entre 80% e 90%) para grande parte das questões. A questão que apresentou maior consenso forte foi a Q4d “quanto ao pagamento das verbas rescisórias, se o aviso prévio for indenizado, o empregador terá o prazo de 10 dias corridos a partir da data de demissão para efetuar o pagamento” com 89%, na sequência tem as questões Q4e “quanto ao pagamento das verbas rescisórias, se o aviso prévio for trabalhado, o pagamento deve ocorrer no primeiro dia útil após o término do cumprimento do aviso”, e Q4g que “demonstra nos casos de homologações obrigatórias, quais documentos devem ser apresentados”, com um consenso de 88% respectivamente.

Com 87% de consenso forte entre os administradores, está a Q4a “em caso de rescisão, de imediato comunico a contabilidade para providenciar os devidos papéis, tanto para pedido de demissão, quanto para dispensa do funcionário”. A questão que apresentou menor consenso forte (81%) na opinião dos administradores é a Q4h “quando ocorre à demissão sem justa causa, o empregador é obrigado a fazer o pagamento da multa rescisória para o trabalhador. Essa multa corresponde a 50% do valor do somatório dos depósitos efetuados na conta do trabalhador, sendo 40% revertidos ao trabalhador e outros 10% refere-se à contribuição social a ser recolhida e transferida à Caixa Econômica Federal”.

De acordo com o consenso que os gestores apresentaram pode-se dizer que talvez não concordem plenamente com a legislação, porém, fazem de tudo para cumprir o que a lei determina para evitar penalizações provenientes de inadimplência. Neste contexto, por serem líderes e pessoas de grande influência para a organização, eles possuem o conhecimento que devem utilizar recursos corretos para a tomada de decisões e acima de tudo serem éticos perante a sociedade.

As questões que foram classificadas em um consenso moderado no qual atingiram os percentuais entre 60% a 80% foram: Q4b “nas rescisões contratuais, procuro o Sindicato da Categoria para fazer o acerto das verbas rescisórias conforme a legislação exige”, a Q4c “em casos de demissão sem justa causa com aviso prévio trabalhado, no cumprimento do aviso prévio o funcionário terá o direito de reduzir sua jornada de trabalho. Neste caso, o funcionário poderá optar entre redução de duas horas diárias ou poderá optar por redução de sete dias corridos no final do aviso prévio, sem prejuízo da sua remuneração” e Q4j “e o famoso “acordo trabalhista”, esse tipo de acordo é um ato totalmente irregular que representa uma fraude trabalhista. Se essa prática for descoberta pela fiscalização do trabalho, pode haver punições tanto para a empresa quanto para o empregado”.

Os respondentes expressam certa discordância quanto alguns pontos em relação ao tema exposto, pois muitas regras eles seguem de acordo com a legislação para se resguardar de questões trabalhistas, no entanto, para muitos gestores não consideram algo necessário. Segundo Gomes (2012) caracteriza ser de extrema relevância que os administradores tenham conhecimento devido sobre as homologações, prazos de pagamentos das rescisões, assistência de sindicatos ou autoridade do MTE no ato das homologações e principalmente na legislação vigente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar a percepção dos administradores em relação a admissão de funcionários, obrigações acessórias, folha de pagamento e rescisão contratual de empresas sediadas no Alto Vale do Itajaí/SC. Os resultados demonstram um consenso muito forte em relação aos documentos a serem apresentados no momento da contratação, como a Carteira de trabalho e Previdência Social e exame admissional atingindo 95% e 92% dos respondentes. Quanto aos relatórios que os gestores consideraram mais relevantes para impressão após a

contração, em um consenso forte destacam-se o contrato de trabalho que atingiu 89%, a ficha ou o livro de registro do funcionário classificada com 86% e com 85% dos respondentes as opções contrato de experiência e acordo de compensação de horas.

De acordo com os dados da pesquisa foram evidenciados que os líderes possuem um consenso muito forte em relação ao envio dos documentos exigidos para admissão, juntamente com a carteira de trabalho do funcionário para contabilidade no dia anterior a data de admissão, alcançando 91% dos respondentes. Logo em seguida destacou-se com 87% em relação ao valor de FGTS a ser creditado na conta do trabalhador, no qual é calculado com base na remuneração do empregado e utilizando 2% para menor aprendiz e 8% para os demais trabalhadores. Por fim outro importante destaque foi o acompanhamento do salário dos colaboradores, atualizados conforme convenção coletiva.

Quanto à percepção dos gestores em relação às obrigações trabalhistas e acessórias pode-se concluir que os gestores ao contratar funcionários estão conscientes que terão que cumprir com algumas obrigações necessárias, ao mesmo tempo demonstraram prestar atenção diante da legislação a fim de preservar-se de punições e por fim percebe-se que os líderes possuem um nível moderado de concordância quanto a essas obrigações, talvez pelo motivo de muitas obrigações e declarações serem enviadas ao fisco diretamente pela contabilidade. Sugere-se replicar a pesquisa em diferentes ramos de atividades e com clientes de escritórios de contabilidade de outras regiões, a fim de comparar os resultados.

O terceiro objetivo específico busca verificar o conhecimento dos administradores em relação à folha de pagamento. Os resultados que mais se destacaram na pesquisa foi o prazo de pagamento da folha mensal que de uma amostra de 144 administradores, 143 responderam que efetuam o pagamento da folha mensal mais tardar até o 5º dia útil do mês subsequente. Já em relação aos proventos discriminados na folha de pagamento foi possível concluir que os gestores possuem um consenso forte de 83% quanto o adicional de periculosidade, destacando que de acordo com a atividade que a maioria das empresas estão enquadradas, elas não possuem obrigatoriedade de inserir este provento na folha, outro provento que se destacou perante o consenso dos gestores foram os prêmios alcançando 73%, o que indica que muitos gestores não possuem o hábito de conceder prêmios de produção ou assiduidade, porém no ramo têxtil é muito comum este tipo de provento destacado em folha, o que evidencia que muitos gestores seguem os princípios de uma boa liderança, deixando assim, seus colaboradores motivados a prosseguir com um bom desempenho laboral.

Neste contexto, pode-se deduzir que em relação à folha de pagamento os gestores demonstram-se informados perante as obrigações a serem cumpridas, visam discriminar e lançar na folha os proventos que os funcionários detêm por direito, visto que conforme a atividade principal da empresa eles são obrigados a evidenciar alguns proventos, além disso, se preocupam em deixar o funcionário motivado para obter um melhor desempenho profissional.

O quarto objetivo procurou analisar a percepção dos administradores quanto às rescisões contratuais. Visto que os respondentes tinham a opção de assinalar mais de um item, essa questão atingiu mais de 100%. No que se refere aos tipos de rescisões contratuais mais utilizadas, atingindo 82,64% dos respondentes foi o pedido de demissão com aviso prévio trabalhado, concluiu-se então que este é o tipo de rescisão mais comum entre as empresas. Logo após encontra-se a demissão sem justa causa por iniciativa do empregador com aviso prévio trabalhado, esse tipo atingiu 48,61% dos respondentes.

Na sequência o estudo verificou o consenso dos gestores em relação a rescisão contratual, apontando um consenso forte em relação ao pagamento das verbas rescisórias, sendo que quando o aviso prévio for indenizado, o empregador terá 10 dias corridos a partir da data

de demissão para efetuar o pagamento e quando o aviso prévio for trabalhado, o pagamento deverá ocorrer no primeiro dia útil após o término do cumprimento do aviso com 89% e 88%.

Outro item que também se destacou com 88% foi as homologações obrigatórias, destacando quais os documentos que devem ser apresentados. Diante dos resultados foi possível verificar que os gestores na maioria dos casos, por mais que não concordem totalmente com a legislação, seguem as normas conforme estabelecidas para evitar penalizações provenientes de inadimplência. Sendo assim, eles seguem a estrutura organizacional da teoria contingencial que visa uma administração padronizada, com constantes adaptações para manter as atividades organizacionais em funcionamento.

REFERÊNCIAS

- BEZERRA, F. S. D. **Obrigações acessórias no departamento pessoal com a implantação da EFD –Social**: um estudo da percepção dos gestores dos escritórios de contabilidade em Campina Grande – PB. 2014. 21f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, Campina Grande, 2014.
- BARBOSA, M. L. S. **Emenda Constitucional 72 de 2013 e seus efeitos na sociedade**. 2015. 37f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Curso de Direitos, da Faculdade Cearense, Fortaleza, 2015.
- CLEMENTINO, J. C.; BITTENCOURT, P. O. S. Hierarquia das Leis, **Revista @lumni**, v. 2, n. 1, p. 6-6, 2012.
- DAMAZIO, S. J. **Recursos humanos e departamento de pessoal**: uma abordagem geral das principais atividades que diferenciam esses setores. 2010. 64f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma, 2010.
- DELGADO, G. N. A CLT aos 70 anos: rumo a um direito do trabalho constitucionalizado. **Revista do Tribunal Superior do Trabalho**, v. 79, n. 2, p. 268-294, 2013.
- EBERHARDT, D. **A mensuração do risco das obrigações acessórias de um escritório de contabilidade**. 2015. 91f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Curso de Graduação de Ciências Contábeis, do Centro Universitário Univates, Lajeado, 2015.
- GOMES, E. D. **Rotinas trabalhistas e previdenciárias**. 12. ed. Belo Horizonte: Lider, 2012.
- GONÇALVES, G. **Resumo prático de direito do trabalho**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- KINCZESKI, G. N. **Folha de pagamento**: impacto financeiro dos gastos com empregados gerados pela política de expansão de uma empresa. 2011. 117f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis)-Curso de Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2011.
- LEONEL JÚNIOR, I. ; MORAIS, F. C. L; TEIXEIRA, F. S. Conformidade das rotinas do departamento de pessoal de uma construtora de Coronel Fabriciano em relação à legislação

trabalhista e previdenciária. In. CONGRESSO INTEGRADO DE CONTABILIDADE, 1., 2013, Governador Valadares. **Anais...** Governador Valadares, 2013.

MAFRA, F. Direito do Trabalho: conceito, características, divisão, autonomia, natureza, funções. **Revista Âmbito Jurídico**, v. 4, n. 28, p. 18819, 2006.

MANUS, P. P. T. **Direito do Trabalho**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS FILHO, I. G. S. **Manual esquemático de direito e processo do trabalho**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, P. L.; ANDRADE, R. Importância da gestão do passivo trabalhista: Estudo de Caso em uma empresa no sul de Minas Gerais. **Revista Acadêmica São Marcos**, v. 4, n.2, p. 9-24, 2014.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEINERTZ, D. A. **Estudo da folha de pagamento**: uma descrição dos proventos e descontos sob o âmbito legal e contábil. 2008. 85f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Curso de Graduação em Ciências Contábeis, FAE, Curitiba, 2008.

NASCIMENTO, A. M. **Iniciação ao direito do trabalho**. 34. ed. São Paulo: LTR, 2009.

OLIVEIRA, A. **Cálculos trabalhistas**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, L. J.; CUNICO, D. S. Os limites da flexibilização no direito do trabalho sob uma perspectiva constitucional. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, v. 17, n. 27, p. 119-138, 2010.

PALMEIRA, J. S. Auditoria preventiva como medida para minimização do passivo trabalhista. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v.1, n.18, p. 1-20, 2012.

REITER, A. P. **A Auditoria interna como instrumento de prevenção e minimização dos riscos trabalhistas em uma indústria localizada no Vale do Taquari**. 2014. 159f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis)-Curso de Graduação de Ciências Contábeis, do Centro Universitário Univates, Lajeado, 2014.

PELEGRINI, L. M. Os limites à flexibilização e desregulamentação (desconstitucionalização) do direito do trabalho pela fundamentalidade dos direitos sociais e pelo princípio da vedação ao retrocesso social. **Revista Jurídica**, v. 18, n. 36, p. 111-142, 2014.

ROCHA, R. M. da. **Rotinas trabalhistas e previdenciárias para organizações contábeis**. 5.ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2009.

SEIFERT, E. R. **A importância de uma administração competente do passivo trabalhista**. 2014. 80f. Monografia (Bacharel em Administração)-Curso de Administração, da Universidade de Passo Fundo, Carazinho, 2014.

SILVA, A. B. A flexibilização das relações trabalhistas na percepção dos dirigentes de Empresas Comerciais. In. CONGRESSO ENANPAD, 22, 1998. Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu, 1998.

SILVA, A. S. M.; COSTA, F. S. D. Direito do trabalho no Século XXI. **Revista Eletrônica de Ciências**, v. 11, n. 16, p. 01-10, 2011.

SOUZA, E. R. A. de. **Conformidade das rotinas do departamento de pessoal de um comércio atacadista de Criciúma em relação à Legislação Trabalhista e Previdenciária**. 2010. 70f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis)-Curso de Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma, 2010.

SPECHT, V. **O Impacto dos encargos sociais e trabalhistas sobre a folha de pagamento**. 2005. Monografia 46f. (Bacharelado em Ciências Contábeis)-Curso de Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2005.

STÜRMER, G. A Efetividade dos direitos sociais constitucionais e a liberdade sindical. **Revista Sequência**, v. 30, n. 58, p. 09-22, 2009.

TASTLE, W.J.; WIERMAN, M. J. **Consensus and dissention: A measure of ordinal dispersion**. **International Journal of Approximate Reasoning**, v 45, n. 3 (Agosto): 531-545.

Terra incógnita – A interface entre ciência e público. Rio de Janeiro: Vieira & Lent, 2005, p. 203-226.

WIERMAN, M.J.; TASTLE, W.J. **Consensus and dissention: theory and properties**. Fuzzy Information Processing Society. NAFIPS 2005. Annual Meeting of the North American, 2005, 75-79.

VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS E SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL PREDOMINANTES EM UMA REDE DE SUPERMERCADOS DO SUL DO BRASIL

Leonardo Tomasoni Nardelli

Bacharel em Ciências Contábeis - UDESC
Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
leonardonardelli94@hotmail.com

Lara Fabiana Dallabona

Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
Doutora em Ciências Contábeis e Administração - FURB
lara.dallabona@udesc.br

Ana Rita Venzon Fernandes

Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
Acadêmica de Bacharel em Ciências Contábeis - UDESC
anaritav.f@hotmail.com

RESUMO

O estudo objetiva analisar as variáveis contingenciais e os Sistemas de Controle Gerencial predominantes em uma rede de supermercados do Sul do Brasil. Trata-se de um estudo quantitativo com utilização da técnica de consenso, pesquisa descritiva e de levantamento, envolvendo uma amostra de 126 líderes, com cargos de diretores, gerentes, supervisores, coordenadores e outras atividades com poder de tomada de decisão. Os resultados apresentaram predominância da variável contingencial tecnologia, seguida da incerteza ambiental, caracterizada como uma variável externa às empresas. Os gestores dos supermercados precisam estar atentos a novas tendências, a fim de agilizarem processos e diminuir custos para serem capazes de fidelizar e atrair novos clientes. Os Sistemas de Controle Gerencial predominantes foram os controles formais. Esses sistemas englobam a capacidade da empresa em poder de tomada de decisões, uma vez que para isso ela precisa de um controle de contas a pagar e a receber, custo padrão, controle de estoque e uma avaliação sistemática de seus gestores e colaboradores.

Palavras-chave: Variáveis contingenciais; Sistemas de controle gerencial; Supermercados.

1 INTRODUÇÃO

Controle gerencial é entendido como o processo de conduzir organizações em busca de padrões viáveis de atividade em lugares trajados por mudanças (AGUIAR et al., 2009). Um sistema de controle gerencial (SCG) pode auxiliar nas escolhas estratégicas de uma organização. Geralmente é utilizado de forma interativa, contribui positivamente para orientação de mercado, como empreendedorismo, inovação e aprendizagem organizacional. Com seu uso equilibrado surge a tensão dinâmica, que apesar de negativa, pode contribuir positivamente mesmo em um ambiente de elevada incerteza ambiental e organizacional, desde que, com uma cultura e valores flexíveis (HENRY, 2006).

As organizações são sistemas abertos que cautelosamente precisam se adaptar a circunstâncias externas e satisfazer as necessidades internas. Não existe uma forma específica de organização, cada variável ou ambiente pode moldar um estilo diferente; a administração deve preocupar-se em atingir padrões e ajustes concretos; fugir da monotonia para conseguir

resultados diferentes; estas são algumas ideias na qual se baseia a abordagem contingencial de uma organização, estabelecidas como uma perspectiva dominante de análise organizacional moderna (MORGAN, 1996).

Em uma organização com um ambiente dinâmico, ou seja, com mudanças constantes, a estrutura orgânica é mais apropriada. Ela caracteriza as organizações como sistemas abertos, que se adaptam as contingências ambientais. Inversamente disso, se tem a estrutura mecanicista que é caracterizada por ser mais fechada, não muito moldável as contingências ambientais. Então quando uma organização encara um ambiente estável, monótono, a estrutura mecanicista é mais adequada e eficaz (BURNS; STALKER, 1961).

Os sistemas de controle gerenciais são modificativos, dependem de diferentes fatores e variáveis, tais como: tipos de líderes, cultura, características da população. É por isso que eles estão atrelados as variáveis contingenciais (DALLABONA, 2014). As variáveis contingenciais dependem de cada organização. Vários fatores influenciam os sistemas gerenciais e o estilo para liderar, como o local, estrutura, ambiente, perfil dos colaboradores além do porte das empresas. Essas variáveis são praticamente o alicerce, elas que estipulam metas e a forma de trabalho. Alguns pesquisadores têm se especializado nessas variáveis tais como Burns e Stalker (1961); Fagundes et al. (2010) e Donaldson (2015). As contingências podem variar de acordo com o “tamanho” da organização. Empresas que enfrentam baixa incerteza são formadas por estruturas hierárquicas especializadas e centralizadas. Enquanto as que enfrentam elevada incerteza são “equipadas” com uma menor especialização e descentralização (basicamente as decisões são tomadas em níveis mais baixos de hierárquica) (DONALDSON, 2015).

A variação no ambiente pode ser uma causa necessária para a mudança organizacional. É inquestionável que as previsões sobre a adaptabilidade das organizações aos ambientes nos quais estão integradas não podem ser feitas sem conhecimento adequado ou compreensão das condições ou características ambientais subjacentes. Felizmente, toda organização viável tem algum conhecimento, mesmo que incompleto, sobre a natureza do ambiente com o qual ele interage. Por exemplo, a maioria das organizações empresariais sabe quem são seus clientes, fornecedores, concorrentes e fontes de financiamento, bem como os sindicatos, agências reguladoras e outras entidades políticas e socioculturais com as quais devem lidar se quiserem sobreviver (EWUSI-MENSHA, 1981).

O sucesso de qualquer organização, pelo menos em termos de satisfazer as exigências ambientais que lhe são impostas, pode depender do grau de compreensão do ambiente envolvente (EWUSI-MENSHA, 1981). O estado do ambiente com o qual uma organização interage podem ser classificados como, controlável, parcialmente controlável e incontrolável. Os termos são de autoria de Ein-Dor e Segev (1978) em sua classificação das variáveis organizacionais internas que afetam o sucesso de um SCG.

Os fatores ambientais têm sido invocados para explicar as diferenças na utilização das informações contábeis. Khandwalla (1972) examinou como o tipo de concorrência enfrentado por uma empresa afetava no uso do controle gerencial. Concluiu que quanto maior a concorrência, maior era a sofisticação dos sistemas contábeis e de controle. Além de outros tipos de competição, como preço e marketing.

Avanços significativos vêm sendo apresentado no campo de pesquisa sobre as variáveis contingências, uma vez que elas são capazes de regular toda a sistemática de uma organização, a partir de mínimos detalhes (MORGAN, 1996). Atualmente existem estudos relacionados a sistemas de controle gerencial e Teoria da Contingência, entretanto estudos que abrangem esses dois temas carecem continuidade de análises empíricas em diferentes ramos de negócios. Assim emerge a pergunta que norteia o desenvolvimento do estudo: Quais as variáveis contingenciais e os Sistemas de Controle Gerencial predominantes em uma rede de supermercados do Sul do

Brasil? Denotando que objetiva analisar as variáveis contingenciais e os Sistemas de Controle Gerencial predominantes em uma rede de supermercados do Sul do Brasil.

O estudo foi aplicado em uma rede de supermercados, devido a esta organização ser de grande porte e por necessitar de diversos tipos de sistemas de controle gerencial. A presente pesquisa contribui no campo prático ao fornecer informações aos gestores como o impacto que as diferentes variáveis contingenciais podem oferecer na formalização de um desenho específico de SCG, justificando o desenvolvimento do estudo envolvendo as temáticas citadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A Teoria da Contingência existe no contexto da mudança ambiental evolucionária, sendo assim as organizações eficazes são aquelas capazes de adaptar-se as variáveis ambientais. Aquelas que não seguirem as mudanças graduais ficarão obsoletas e perderão espaço (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2007).

Estimar como surgiu a Teoria da Contingência é um tanto difícil, mas segundo estudos de Junqueira (2010), sua origem data do final da década de 1950 e início da de 1960, confirmando a elevada intensidade de estudos dos temas iniciados pela Escola Sistêmica. Ela parte do pressuposto de que não existem modelos que possam ser adaptados a todas as empresas em todas as situações, já que as mudanças ocorrem nos sistemas em função do impacto de determinados tipos de ocorrências. De acordo com a Teoria da Contingência, a organização possui natureza sistêmica, isto é, suas características organizacionais apresentam uma interação entre si e com o ambiente externo (OLIVEIRA, 2008).

Mesmo o termo Teoria da Contingência ter sido utilizado somente em 1967, é possível citar o estudo *Management and Technology de Woodward* (1958), como pioneiro na abordagem contingencial. Foi realizada uma pesquisa com 100 indústrias inglesas, nela foi verificado que as variáveis estruturais estavam ligadas a tecnologia dos processos produtivos dessas empresas. Conclui-se que a adequação entre estrutura organizacional e tecnologia empregada conduz a um desempenho superior (KEWLEY, 1966; JUNQUEIRA, 2010).

Molinari e Guerreiro (2004, p. 3) defendem que “a Teoria da Contingência é uma perspectiva teórica do comportamento organizacional que enfatiza a maneira pela qual as contingências, como a tecnologia e pressões ambientais, afetam o desenvolvimento e funcionamento das organizações”. Verifica-se, assim, que o esforço gerencialista da Teoria da Contingência no sentido de responder e atenuar os impactos de fatores internos e externos às organizações proporcionou um balizamento e campo teórico para os fundamentos dos processos de gerenciamento de riscos.

Assim, cabe às empresas adaptarem os processos formais ou informais de gerenciamento de riscos para que contingências alheias aos contratos formais ou informais, internos ou externos, sejam devidamente mitigadas (MOLINARI; GUERREIRO, 2004). As pesquisas que fazem referência a Teoria da Contingência buscam identificar quais as variáveis influentes nas organizações. Basicamente essas contingências representam os efeitos das variáveis no desempenho das organizações. Algumas dessas contingências são o ambiente, estudada por Burns e Stalker (1961), a estratégia, proposta por Chandler (1962), a estrutura, com base em Burns e Stalker (1961), o porte, de acordo com Child (1975), os ciclos de vida organizacional, conforme Greiner (1972), e a tecnologia, proposta por Merchant (1984).

Por considerar que variáveis contingências impactam a gestão organizacional, pressupõe possível relação de variáveis contingenciais com os SCG. Segundo Gomes (1997), a partir da década de cinquenta, o tema controle gerencial passou a ser mais estudado, sofreu uma expansão conceitual. Durante a década de cinquenta e década de setenta, o controle gerencial começou a incorporar conhecimentos oriundos de outras áreas, tais como: psicologia,

sociologia e antropologia, com essas atualizações seus desenhos sofreram significativas mudanças.

O processo de controle necessita de apuração de informações que possibilitem a formação de diretrizes e mensuração do resultado nos mesmos moldes. Em universos caracterizados por mudanças e bastante competitivos é de fundamental importância a existência de informações externas e internas, a fim de facilitar a adaptação estratégica (GOMES, 1997).

Faz-se importante mencionar que quando o assunto envolve os gestores operacionais, o controle gerencial assume um caráter mais amplo, sendo necessária uma série de controles utilizados para objetivos distintos, devendo considerar, ainda, a diversidade das próprias organizações. Nesse sentido Malmi e Brown (2008) sugerem controles que podem ser trabalhados em conjunto e que possibilitam uma visão mais abrangente das práticas de controle gerencial.

Malmi e Brown (2008) dividem seu modelo de sistema de controle gerencial em cinco grupos: controle de planejamento (planejamento estratégico e planejamento operacional); cibernéticos (orçamentos, controles financeiros, não financeiros e híbridos); remuneração e recompensa; administrativos (estrutura de governança; estrutura política e planejamento operacional) e culturais (valores). A partir desses grupos, acredita-se que os gerentes operacionais conseguem ter um maior controle sobre as pessoas que estão subordinadas a ele, possibilitando uma visão mais ampla.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa, pois utilizará de estatística descritiva e a técnica de consenso. Este estudo é caracterizado como *survey*, pois utiliza questionário envolvendo uma amostra de 126 gestores, sendo 20 (vinte) no Supermercado A, 15 (quinze) no Supermercado B, 22 (vinte e dois) no Supermercado C, 24 (vinte e quatro) no Supermercado D, 12 (doze) no Supermercado E, 14 (quatorze) no Supermercado F e 19 (dezenove) no Supermercado G.

Para coleta dos dados, exceto o primeiro bloco de perguntas (características dos respondentes) a técnica utilizada foi o questionário com perguntas fechadas. Optou-se em utilizar como escala de resposta, a escala *Likert* de 7 (sete) pontos (entre 1= discordo totalmente e 7= concordo totalmente) para análise dos dados e determinação dos resultados.

O questionário foi estruturado em duas seções. As questões desenvolvidas foram elaboradas de acordo com a literatura e adaptadas após aplicação de pré-teste. É relevante destacar que algumas questões foram traduzidas com auxílio de um especialista em língua inglesa, objetivando garantir o real entendimento das palavras e frases.

Quadro 1: Constructo da pesquisa referente às variáveis contingenciais

Variáveis	Subvariáveis	Operacionalização das subvariáveis	Medidas	Autores
Variáveis contingenciais	Incerteza Ambiental	1 Ações dos fornecedores 2 Ações dos concorrentes 3 Demanda dos clientes 4 Disponibilidade de crédito/taxas de juros 5 Mudanças na legislação 6 Globalização 7 Momento econômico	Questões (1 a 7) Escala <i>Likert</i> 1 a 7 (fácil de prever - difícil de prever)	Hoque (2004), antecipado por Gordon e Narayanan (1984), Govindarajan (1984), Ezzamel (1990).
	Estrutura	1 Número de trabalhadores 2 Contratação de trabalhadores 3 Horas extras 4 Métodos de seleção de pessoal 5 Métodos de trabalho 6 Decisões de investimentos menores 7 Decisões de investimentos maiores	Questões (8 a 14) Escala <i>Likert</i> 1 a 7 (baixa autoridade – alta autoridade)	Gerdin (2005) antecipado por Miller e Droge (1985).
	Estratégia	1 Produtos regulares (defensor) 2 Produtos padronizados (analisador) 3 Produtos mudando constantemente (prospector)	Questões (15 a 17) Classificação 0 - 1	Jokipii (2010), antecipado por Miles et al. (1978), Shortell e Zajac (1990), Guilding (1999). Adaptado pelo pesquisador.
Variáveis contingenciais	Tecnologia	1 Tecnologias sofisticadas 2 Investimentos em TI 3 Competências da equipe de TI	Questões (18 a 20) Escala <i>Likert</i> 1 a 7 (baixa autoridade – alta autoridade)	Li, Zhang e Chan (2005). Adaptado pelo pesquisador.
	Tamanho	1 Volume de vendas 2 Número de empregados	Questões (21 a 22) Escala <i>Likert</i> 1 a 7 (baixa autoridade – alta autoridade)	Hoque e James (2000). Adaptado pelo pesquisador

Fonte: Elaboração própria.

No Quadro 1 é possível observar o constructo sobre as variáveis que envolvem a Teoria da Contingência, na qual será estudada a estrutura; estratégia; tecnologia; tamanho e incerteza ambiental que para Hoque (2004), quanto maior for a dificuldade que uma unidade de negócio enfrenta, maior será a incerteza. Govindarajan e Shank (1992) sugerem que, quando o ambiente é muito incerto, a gestão deve pensar sobre como lidar com incertezas. Portanto, em situações altamente incertas, medir a eficácia da empresa exige uma maior dependência da administração sobre as medidas não financeiras (por exemplo, participação de mercado, satisfação do cliente, etc.).

Segundo Li, Zhang e Chan (2005), se uma empresa está equipada com equipamentos tecnológicos de primeira e adota uma postura estratégica, ela pode conseguir uma vantagem inédita perante suas concorrentes, o mais importante, esta vantagem de pioneirismo não é fácil de ser alcançada para os concorrentes em curto prazo. Outra variável contingencial estudada é o tamanho, da qual Hoque e James (2000), afirmam que com o aumento do porte da organização, aumentam os problemas de comunicação e controle e que com isso a empresa

precisa atualizá-los tornando-os mais especializados e sofisticados. Já para outros, pesquisadores, como Burns e Stalker (1961) e Chandler (1962), um aumento do porte está relacionando com uma maior descentralização e estruturação dos processos organizacionais. Além das variáveis contingenciais e estilos de liderança, esta pesquisa estudou algumas dimensões do SCG. No Quadro 2, é possível analisar essas dimensões.

Quadro 2: Constructo da pesquisa referente aos Sistemas de Controle Gerencial

Variáveis	Dimensões	Subvariáveis	Questões do instrumento de pesquisa	Medidas	Autores
SCG	Cultura orgânica inovadora	Medição da cultura de inovação	1 Ênfase na busca de consenso, tomada de decisão participativa dos funcionários 2 Ênfase na adaptação, sem preocupação com a prática anterior. 3 Ênfase na iniciativa, adaptação para a situação local ao invés de coordenação em nível de especialização 4 Fácil acesso informal aos superiores hierárquicos 5 Incentivados a desenvolver novas ideias, mesmo se elas estão fora da sua área ou da área de responsabilidade do gestor 6 Gerentes compartilham informações com os colegas 7 Reação rápida para aproveitar oportunidades inesperadas	Questões (90 a 96) Escala Likert1 a 7 (baixa autoridade – alta autoridade)	Khandwalla, (1972); Chenhall; Morris, (1995); Beuren; Oro, (2014). Adaptado pelo pesquisador.
	Controles formais	Uso dos controles formais	1 Custo padrão e análise de variações 2 Orçamento tradicional ou flexível 3 Custeio baseado em atividades 4 Controle de inventário 5 Avaliação sistemática de gestão de pessoas	Questões (97 a 101) Escala Likert1 a 7 (baixa autoridade – alta autoridade)	Khandwalla, (1972); Chenhall; Morris, (1995); Beuren; Oro, (2014). Adaptado pelo pesquisador.
	Estratégia de diferenciação	Em relação aos principais concorrentes	1 Preço de venda do produto 2 Destina percentual das vendas para P&D 3 Destina percentual das vendas para o marketing 4 Qualidade do produto	Questões (102 a 105) Escala Likert1 a 7 (baixa autoridade – alta autoridade)	Govindarajan (1988); Beuren; Oro, (2014). Adaptado pelo pesquisador.

Fonte: Adaptado de Chenhall, Kallunki e Silvola (2011); Beuren e Oro, (2014).

No Quadro 2 tem-se o constructo referente aos sistemas de controle gerencial que contempla as dimensões: cultura orgânica inovadora, controles formais e estratégia de diferenciação. Os questionários foram retirados de pesquisas realizadas por Khandwalla (1972), Chenhall e Morris (1995), Govindarajan (1988), mas que foram traduzidas por Beuren e Oro (2014) e adaptadas pelo autor. O questionário a respeito das dimensões do SCG foi adaptado

do artigo de Beuren e Oro (2014) do qual foi primordialmente de uma pesquisa realizada por Chenhall et al. (2011), e, após a tradução, adaptaram-se a linguagem e as escalas.

A estratégia para Mintzberg (1978) é como um padrão dos fluxos das decisões sobre o futuro da organização num contexto específico. O processo estratégico descreve a gestão como atividade inerente à formação de expectativas e metas de forma a facilitar o trabalho da organização em buscas destes objetivos (SIMONS, 1990). Bisbe e Otley (2004) afirmam, em duas justificativas que o uso interativo do SCG pode indicar a necessidade de estimular a inovação. Primeiro, por que SCG interativos podem indicar ou fornecer pistas sobre onde procurar novas ideias de inovação. Segundo, a interatividade dos sistemas de controle também pode estimular a unidade para buscar novas iniciativas e oportunidades.

Para análise dos dados, primeiramente os dados foram organizados no Google Docs para a coleta das informações e posteriormente tabulados em planilhas eletrônicas do *Microsoft Excel*. Após codificação das respostas, os dados foram analisados por meio da técnica estatística de consenso e estatística descritiva. O consenso serve para analisar de forma geral se a opinião dos respondentes é semelhante e é calculado por meio da expressão:

$$\text{Cns}(x) = 1 + \sum_{i=0}^n p_i \log_2 \left(1 - \frac{|X_i - \mu_x|}{d_x} \right)$$

Em que: X é uma variável ordinal (questão); p_i é o percentual associado a cada X_i ; d_x é a amplitude da escala, que neste caso $d_x = 4$ e μ_x é a média (WIERMAN; TASTLE, 2005, 2007). O consenso é interpretado da seguinte forma:

Quadro 3: Interpretação do consenso

Intervalo	Classificação do Consenso
CONS (X) >91%	Consenso Muito Forte
81% < CONS (X) < 90%	Consenso Forte
61% < CONS (X) < 80%	Consenso Moderado
41% < CONS (X) < 60%	Equilíbrio
21% < CONS (X) < 40%	Dissenso Moderado
10% < CONS (X) < 20%	Dissenso Forte
CONS (X) < 10%	Dissenso Muito Forte

Fonte: Elaboração própria.

Questões que obtinham respostas entre os intervalos de consenso, com valor igual a 20%; igual a 40% e assim sucessivamente, eram caracterizadas como dissenso moderado, equilíbrio, etc. Além da técnica estatística de consenso os resultados foram analisados por estatística descritiva, com apresentação de percentuais e média.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção apresenta o consenso dos líderes/gestores sobre as variáveis contingenciais e SCG pertinentes à gestão organizacional. Os envolvidos foram diretores, gerentes, supervisores, coordenadores e outras atividades de liderança de distintos departamentos das empresas estudadas. Expõe a caracterização dos respondentes, percepções dos líderes em relação às variáveis contingenciais e percepção dos líderes em relação aos sistemas de controle gerencial.

4.1 Caracterização dos respondentes

Nessa parte da análise é dado destaque a caracterização dos respondentes, a fim de identificar os padrões de idade, gênero, função, setor, tempo de empresa, escolaridade, área e

função exercida na empresa. A Tabela 1 demonstra a caracterização dos respondentes quanto ao gênero e idade.

Tabela 1: Idade e gênero dos respondentes

Descrição dos itens analisados		Quantidade de respondentes	%
Gênero	Feminino	56	44,44
	Masculino	70	55,56
	Total	126	100
Idade	Entre 16 e 24 anos	45	35,71
	Entre 25 e 30 anos	25	19,84
	Entre 31 e 35 anos	29	23,02
	Acima de 36 anos	27	21,43
	Total	126	100

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível observar que o gênero masculino (70 respondentes) demonstra quantidade maior de respondentes em relação ao feminino (56 respondentes). Isso vai de acordo com o estudo de Lana et al. (2011) do qual o gênero masculino se sobrepõe ao feminino. Quanto à idade dos respondentes, foi possível constatar que 35,71% apresentam ter entre 16 e 24 anos, em contrapartida, entre 25 e 30 anos está o menor número de respondentes (25) que equivalem a 19,84% do total.

A formação dos respondentes também foi quesito de análise, pois a formação dos gestores diz muito a respeito da visão da empresa. Com essas empresas analisadas não é diferente, 25,4% dos respondentes possuem formação acadêmica, na qual um pouco menos da metade possui alguma especialização sendo 11,11% o que equivale a 14 pessoas. Apenas 6 respondentes possuem o ensino fundamental incompleto, o que não os torna incapazes ou piores que os outros. Os dados convergem com o estudo apresentado por Lana et al. (2011) o qual mais de 25% possui formação acadêmica. Apenas podem sofrer dificuldades devido à falta de alguma instrução inicial. Com a finalidade de identificar o tempo que os respondentes atuam na empresa, apresenta-se a Tabela 2.

Tabela 2: Tempo de empresa

Descrição dos itens analisados	Quantidade de respondentes	Frequência (%)
Até 5 anos	79	62,70
De 6 a 10 anos	30	23,81
De 11 a 15 anos	6	4,76
De 16 a 20 anos	9	7,14
Acima de 21 anos	2	1,59
Total	126	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 2, constata-se que em relação ao tempo que atuam nas empresas da amostra pesquisada, 79 (setenta e nove respondentes) trabalham a menos de cinco anos, o que equivale a 62,7%. O resultado converge com o apresentado por Sant'anna et al. (2011) no qual a amostra apresentava tempo de empresa inferior a 5 anos. Já 30 (trinta) respondentes atuam nas empresas entre 6 a 10 anos, 6 (seis) de 11 a 15 anos, 9 (nove) de 16 a 20 anos e apenas 2 respondentes estão a mais de 21 anos.

Percebe-se uma diminuição gradativa de tempo de empresa com a quantidade de respondentes. Em um ramo tão competitivo, é necessário o aperfeiçoamento contínuo, tanto aos gestores experientes, como aos novos. Por meio da Tabela 3 é possível identificar a área de atuação e a função dos líderes nas empresas pesquisadas.

Tabela 3: Área e função dos líderes

Descrição dos itens analisados		Quantidade de respondentes	%
Setor	Açougue	7	5,56
	Comercial / Cadastro	11	8,73
	Faturamento / Supply	17	13,49
	Financeiro	13	10,32
	FLV	6	4,76
	Frente de Caixa / Loja	38	30,16
	Limpeza	1	0,79
	Manutenção	3	2,38
	Marketing	1	0,79
	Padaria	9	7,14
	RH	11	8,73
TI	9	7,14	
Total		126	100
Função	Diretor	10	7,94
	Gerente	7	5,56
	Supervisor	15	11,90
	Coordenador	10	7,94
	Outras Atividades	84	66,67
	Total	126	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se que 30,16% dos respondentes atuam no setor de Frente de Caixa/Loja, o qual obtém um contato direto com o cliente. Com 17 respostas o setor de Faturamento/Supply representa 13,49% do total de respondentes, este que desempenha uma função crucial no segmento da empresa, entretanto não há uma interação direta com o público alvo. O setor de marketing e limpeza conta com os menores indicadores, sendo apenas 0,79% da população.

Referente à função, “Outras Atividades” tem-se frete com 66,67% da amostra pesquisada. Essa função não representa falta de grau de liderança e sim funções não destacadas no trabalho, tais como líder de padaria, líder de estoque etc. A função de diretor apresentou 7,94% dos 126 respondentes, esses que constituem o quadro de donos das organizações pesquisadas. Na seção subsequente será dado enfoque para a análise do consenso de opiniões dos líderes em relação às variáveis contingenciais.

4.2 Percepções dos líderes em relação às variáveis contingenciais

Neste ponto da análise é dado enfoque as variáveis contingenciais. Existem várias formas de organizar a empresa, entretanto será o ambiente organizacional que definirá qual o melhor estilo. Não existe uma fórmula única que se encaixa em todos os casos, o que é eficaz em uma unidade pode não ser em outra (BETS, 2011). Nesta pesquisa foram estudadas as variáveis de incerteza, estrutura, estratégia, tecnologia e tamanho. Na Tabela 4 é possível observar a percepção dos líderes em relação a variável contingencial incerteza ambiental.

Tabela 4: Consenso dos líderes em relação a variável contingencial incerteza

	INCERT1	INCERT2	INCERT3	INCERT4	INCERT5	INCERT6	INCERT7
Média	4,08	4,38	3,83	4,58	4,96	4,50	4,77
Consenso	56%	56%	61%	59%	64%	65%	59%
Total	2,29	2,45	2,32	2,69	3,18	2,93	2,82

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando os dados da Tabela 4, que dizem respeito a Incerteza, percebe-se um consenso moderado nas questões INCERT3, INCERT5 e INCERT6 as quais relatam sobre clientes, governo e momento econômico. Em contrapartida nas INCERT2 “ações dos

concorrentes”, INCERT4 “disponibilidade de crédito/taxas de juros” e INCERT7 “momento econômico” se tem um consenso de equilíbrio. Com isso percebe-se uma atenção dos gestores às incertezas externas, a fim de evitar possíveis problemas futuros, conforme destaca Khandwalla (1972).

Govindarajan (1984) caracteriza a incerteza ambiental como imprevisível em relação às ações dos clientes, fornecedores e entidades reguladores que fazem parte do ambiente externo da empresa. No ramo pesquisado vale destacar principalmente a INCERT1 “Indicar qual seu nível de percepção de incerteza em relação às ações dos fornecedores” considerando que essa pergunta trata da incerteza que é um fornecedor, seja na hora de entregar a mercadoria, na negociação do preço ou até mesmo no pagamento do boleto. Os resultados são convergentes com o que Govindarajan (1984) prega a respeito da incerteza ambiental. Na Tabela 5 será analisada a opinião dos líderes em relação a variável contingencial Estrutura.

Tabela 5: Consenso dos líderes em relação a variável contingencial estrutura

	ESTR1	ESTR2	ESTR3	ESTR4	ESTR5	ESTR6	ESTR7
Média	3,31	2,82	3,21	3,06	3,94	2,93	2,61
Consenso	37%	38%	38%	37%	41%	40%	48%
Total	1,23	1,07	1,20	1,11	1,62	1,18	1,26

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível constatar um dissenso moderado em relação as 4 perguntas iniciais (ESTR1, ESTR2, ESTR3, ESTR4) essa baixa no consenso explica-se pelo motivo de que estas questões tratam a respeito da autoridade para a tomada de decisões, tais como métodos de seleção, quantidades de horas extras, número colaboradores necessários e contratação de novos funcionários. Essas funções são desempenhadas pelos profissionais de recursos humanos o qual representam “apenas” 8,73% da amostra pesquisada. Os achados vão de acordo a estrutura mecânica prevista por Burns e Stalker (1961) devido a segregação de funções, cada “especialista” em sua área.

Com um consenso um pouco acima de suas equivalentes, a questão ESTR7 “Investimentos maiores ou de alto valor” diferencia-se um pouco das demais. Apesar dos respondentes terem autoridade na empresa, nenhum deles, exceto os Diretores (7,94%) são capazes de tomar decisões a qual podem mudar o rumo da empresa. Os resultados apresentados vão de acordo com os propostos por Gosselin (2011) na qual a tomada de decisão descentralizada conta com medidas não financeiras. A média 2,61 confirma a relação entre o consenso e a análise apresentada.

Já na Tabela 6 será analisado o consenso dos líderes em relação à variável contingencial Tecnologia. Referente à tecnologia as empresas vem investindo no aperfeiçoando da estrutura para um melhoramento dos serviços e satisfação dos usuários. Kalagnanam e Lindsay (1998) definem a variável contingencial tecnologia como conhecimento, ferramentas, técnicas e ações utilizadas para converter insumos em produtos.

Tabela 6: Consenso dos líderes em relação a variável contingencial tecnologia

	TEC1	TEC2	TEC3
Média	5,10	4,44	5,14
Consenso	70%	63%	73%
Total	3,59	2,79	3,74

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que as 3 (três) questões apresentam um consenso moderado, com um maior destaque para TEC3 “nossa equipe de TI é competente na resolução de problemas e criação de facilidades” na qual em uma escala Likert de 1 a 7 pontos a média dos respondentes foi 5,14. Os resultados das variáveis Estrutura e Tecnologia vão de acordo com o que preconiza

Woodward (1980) na qual o sucesso de uma organização depende da combinação certa dessas duas variáveis.

Analisando as respostas da questão TEC1 “a nossa empresa utiliza tecnologias sofisticadas para o atendimento e prestação de serviços”, fica claro o entendimento das respostas, uma vez que não há a necessidade de tecnologia de última geração para o ramo mercadológico. Já em e TEC2 “nossa empresa tem investido uma parcela significativa das vendas em TI”, como o ramo supermercadista trabalha com alta quantidade de vendas, mas a margem líquida não é alta, não é possível investimentos de parte do faturamento. Na sequência caracterizam-se a variável contingencial estratégia, por meio de variável dicotômica.

Tabela 7: Variável contingencial estratégia

	Quantidade de respondentes	%
Defensora	1	0,8
Analísadora	53	42,1
Prospecadora	72	57,1
Total	100	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a variável contingencial Estratégia, utilizou-se variável dicotômica (0-1), não sendo possível calcular o consenso dos respondentes. Optou-se em apresentar essa variável de forma descritiva. Para tanto, observou-se que, dos 126 respondentes, 57,1%, ou seja, 72 respondentes acreditam que a estratégia da organização seja prospecadora, enquanto 42,1% (53) acreditam que a estratégia seja analisadora e apenas 0,8% (1) respondente, acredita que a organização tenha uma estratégia defensora. Os resultados representam que a empresa tem uma estratégia prospecadora, que segundo Miles e Snow (1978) a estratégia prospecadora é caracterizada pela elevada busca de mercados e inovação de produtos e processos. Na sequência caracterizam-se a variável contingencial tamanho.

Tabela 8: Variável contingencial tamanho

Número de Unidades	Faturamento	Número de Funcionários
7	R\$ 20.788.599,91	525

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme dados financeiros e de funcionários disponibilizados pela rede, optou-se em apresentar a variável Tamanho de forma descritiva. As variáveis utilizadas para mensurar o tamanho da empresa foi o Faturamento bruto das unidades matrizes em um total de 6 (seis), com um faturamento superior a 20 milhões de reais e até o dia da coleta de dados um total de 525 funcionários, o qual não participaram totalmente na pesquisa, pois nem todos possuem um cargo de liderança. Segundo Ezzamel (1980) as atribuições dos gestores estão diretamente ligadas ao tamanho da organização. Juntamente com os modelos de SCG definidos por ela. Em sequência será analisado a percepção dos líderes em relação aos estilos de liderança.

4.3 Percepção dos líderes em relação aos sistemas de controle gerencial

Nessa parte da análise destaca-se a percepção dos líderes com os sistemas de controle gerencial analisados: cultura orgânica inovadora; controles formais; estratégia de diferenciação. Na Tabela 9 apresenta-se o consenso dos líderes em relação ao SCG cultura orgânica inovadora.

Tabela 9: Consenso dos líderes em relação ao sistema de controle gerencial cultura orgânica inovadora

	CUL1	CUL2	CUL3	CUL4	CUL5	CUL6	CUL7
Média	5,04	4,69	4,78	5,26	5,06	5,00	5,52
Consenso	69%	70%	68%	68%	66%	58%	68%
Total	3,49	3,29	3,25	3,57	3,34	2,92	3,74

Fonte: Dados da pesquisa.

O controle da cultura é projetado para afetar e regular o comportamento das pessoas na realização de estratégias e metas da organização (MINTZBERG; GHOSHAL; QUINN, 1998). Assim, é possível observar na Tabela 9 um consenso em equilíbrio e moderado para o SCG Cultura orgânica inovadora. Na questão CUL6 “gerentes compartilham informações com os colegas” observa-se um consenso menor em relação às outras, entretanto uma média de resposta 5,00.

A questão CUL7 “reação rápida para aproveitar oportunidades inesperadas”, é a pergunta a qual possui a maior média 5,52 e um consenso moderado. Em CUL1 “ênfase na busca de consenso, tomada de decisão participativa dos funcionários”, para os gestores é essencial a tomada de decisão participativa, pois boas oportunidades não aparecem ao acaso. É preciso reação rápida para aproveitá-las.

Analisando a Tabela 9, sobre cultura orgânica inovadora, percebe-se que as questões CUL7 “reação rápida para aproveitar oportunidades inesperadas” e CUL6 “gerentes compartilham informações com os colegas” possuem altos índices de média na escala Likert. Isso vai de encontro com o estudo de Machado, Carvalho e Heizmann (2012), do qual especificam que a cultura pode ser impactada por diferentes aspectos da configuração organizacional, e que a interação tecnológica dos atores organizacionais pode resultar em novas formas de comunicação e expressão nos negócios. Na Tabela 10 será analisado o consenso dos líderes em relação ao sistema de controle gerencial dos Controles formais.

Tabela 10: Consenso dos líderes em relação ao sistema de controle gerencial controles formais

	CTRL1	CTRL2	CTRL3	CTRL4	CTRL5
Média	4,94	4,92	4,90	5,50	5,22
Consenso	69%	72%	67%	63%	67%
Total	3,40	3,54	3,29	3,45	3,48

Fonte: Dados da pesquisa.

Na percepção dos líderes é fundamental e de vital importância o controle de inventário, seja ele fiscal ou físico, de forma a ter um controle de estoque, o qual lhe dará segurança para vendas, aniquilação de rupturas, controle de compras etc. Essa análise confirma-se com o consenso da questão CTRL4 “controle de inventário”. A questão CTRL4 vai de acordo com o que preconiza Chenhallet al. (2011), quando citam que a integração dos controles formais, do planejamento e do orçamento, pode contribuir com a inovação na organização. Por exemplo, identificando novas oportunidades de negócios, motivando as pessoas por meio de recompensas ou apontando falhas no planejado. As questões CTRL1 “custo padrão e análise de variações”, CTRL2 “orçamento tradicional ou flexível”, CTRL3 “custeio baseado em atividades” possuem consensos moderados.

Chenhallet al. (2011) constataram que a estratégia de diferenciação está altamente ligada com a inovação de produtos/serviços. Sendo assim incentivam de forma massiva as empresas a implementarem culturas orgânicas inovadoras e controles formais. O estudo de Chenhall está alinhado com o que Chandler (1962) que preconiza que o desenho do SCG deve ser adaptado para que a estrutura siga a estratégia, pois a estratégia de diferenciação demanda uma política de inovação. Na Tabela 11 será analisado o sistema de controle gerencial Estratégia de diferenciação.

Tabela 11: Consenso dos líderes em relação ao sistema de controle gerencial estratégia de diferenciação

	ESTRD1	ESTRD2	ESTRD3	ESTRD4
Média	5,74	3,93	5,12	6,34
Consenso	67%	56%	64%	78%
Total	3,84	2,20	3,27	4,97

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando-se a Tabela 11 tem-se um consenso de equilíbrio e moderado. Percebe-se uma variação de consenso entre ESTRD1 “preço de venda do produto”, ESTRD2 “destina percentual das vendas para P&D”. Na concepção dos gestores, destinar percentual específico do faturamento com P&D não é necessário no ramo supermercadista devido ao fato do setor trabalhar com a revenda de mercadoria e não com produção. Os resultados alcançados em P&D referem-se à satisfação de clientes, qualidade dos produtos oferecidos, entrega direta de promoções etc. Já em ESTRD3 “destina percentual das vendas para o marketing”, tem-se um consenso moderado superior a ESTRD2 tendo em vista que existe uma maior necessidade no setor supermercadista de atrair clientes, fazer ações promocionais, ações interativas entre membros dos grupos e clientes etc.

Por fim identificam-se as duas questões de maior destaque, ESTRD1 “preço de venda do produto” com um consenso de 67% e ESTRD4 “qualidade do produto” com 78% de consenso. Os resultados dessa pesquisa confirmam que o preço de venda precisa ser competitivo ao mercado. Precisa ser um preço justo ao qual o cliente olha, se interessa e leva. Entretanto a qualidade desse produto é ainda mais importante, pois não é saudável para organização praticar um preço muito baixo, pois irá afetar seus resultados e ela irá oferecer um produto de qualidade inferior aos concorrentes. Assim chega-se à conclusão de que a qualidade do produto/serviço é o item mais importante de estratégia e diferenciação.

No ramo supermercadista fica difícil escolher entre qual sistema de controle gerencial é mais importante, uma vez que todos os três sistemas de controle apresentados possuem seus benefícios. O sistema de cultura orgânica é importante devido a relações pessoais e incentivos ao desenvolvimento de novas ideias. Os controles formais são desempenhados muitas vezes por sistemas ERP, toda empresa supermercadista depende de um ERP e muitas vezes de um sistema WMS. Os controles são importantes para manter uma qualidade da informação, tal como o saldo em estoque e em caixa; a quantidade vendida para que possa ser reposta junto ao fornecedor; o controle de custos de produção. Já o de estratégia de diferenciação é importante devido a qualidade do produto ou serviço prestado; ao preço de venda; a diferenciação em relação aos concorrentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com objetivo de analisar as variáveis contingenciais e os Sistemas de Controle Gerencial predominantes em uma rede de supermercados do Sul do Brasil, aplicou-se pesquisa quantitativa, descritiva do tipo *survey*. A amostra contemplou 126 respondentes de 7 supermercados do Sul do Brasil. Os envolvidos foram diretores, gerentes, supervisores, coordenadores e outras atividades de liderança em determinados departamentos das empresas estudadas. Dos gestores que participaram da pesquisa, constatou-se que 56 são do gênero feminino e 70 do gênero masculino. Quanto a formação acadêmica 46 cursaram graduação ou especialização, nenhum dos respondentes cursou mestrado/doutorado. A média referente ao tempo de trabalho e função na empresa é menos de cinco anos.

No que se refere a percepção dos líderes em relação às variáveis contingenciais externas e internas à empresa, os resultados mostraram consenso moderado para a Tecnologia que caracteriza o conhecimento, as ferramentas e as técnicas utilizadas pelos supermercados. Os gestores de supermercados precisam estar atentos a novas tendências, a fim de agilizarem processos e diminuir custos para serem capazes de fidelizar e atrair novos clientes. Em sequência com um consenso moderado tem a variável Incerteza Ambiental que caracteriza a sofisticação dos sistemas contábeis e de controle e outros tipos de competição, como preço e marketing. A autoridade dos líderes que é caracterizada pela Estrutura, demonstrou um dissenso moderado devido ao fato de que cada líder tem sua atribuição, não interferindo no processo do

outro, por exemplo, líder do açougue influenciar no método de seleção que é responsabilidade do RH.

Quanto a percepção dos líderes em relação aos sistemas de controle gerencial utilizados pelas empresas para decisões gerenciais, observou-se a predominância do SCG os controles formais com um consenso moderado. Esses sistemas são necessários para a organização poder ter tranquilidade nos processos diários e poder ter a capacidade de tomada de decisões. Observam-se opiniões convergentes entre os líderes que enquadraram a organização nesse sistema. O sistema cultura orgânica inovadora demonstra um consenso moderado variando conforme as questões observadas. O mesmo ocorre para o sistema de estratégia de diferenciação que também demonstrou consenso moderado.

Ao realizar a pesquisa observou-se a importância dos fatores humanos, principalmente a forma que os gestores tomam as decisões, uma vez que correspondem a uma parcela pequena da população. Assim, recomenda-se a análise de estilos de liderança que possam interferir na escolha e utilização de sistemas gerenciais, bem como a análise de outras variáveis contingenciais que possam influenciar a gestão organizacional, como a cultura organizacional. Outra sugestão seria analisar empresas familiares do mesmo segmento, com intuito de identificar se estas também possuem descentralização de tarefas, uma vez que os donos tendem a centralizar as informações e a tomada de decisões.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A.; B.; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F. Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto. **RAC-Eletrônica**, v. 3, n. 1, p. 1-21, 2009.

BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 18, n. 3, p. 285-310, 2014.

BISBE, J.; OTLEY, David. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, organizations and society**, v. 29, n. 8, p. 709-737, 2004.

BURNS, T. E.; STALKER, G. M. The management of innovation. **University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship**, 1961.

CHANDLER, A. Strategy and structure. Cambridge. MA, MIT Press, 1962.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. **Omega**, v. 23, n. 5, p. 485-497, 1995.

CHILD, John. Managerial and organizational factors associated with company performance-Part 11. A contingency analysis. **Journal of Management Studies**, v. 12, n. 1-2, p. 12-27, 1975.

DALLABONA, L. F. **Influência de variáveis contingenciais na relação do estilo de liderança à folga organizacional em indústrias têxteis de Santa Catarina**. Tese

(Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) – Universidade Regional do Blumenau – FURB, 2014.

DONALDSON, L. Structural Contingency Theory. School of Management, UNSW-Business School, University of New South Wales, Sydney, Australia. **International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences**, 2nd edition, v. 23, p. 609-614, 2015.

EIN-DOR, P.; SEGEV, E. Organizational context and the success of management information systems. **Management Science**, v. 24, n. 10, p. 1064-1077, 1978.

EWUSI-MENSAH, K. The external organizational environment and its impact on management information systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 6, n. 4, p. 301-316, 1981.

EZZAMEL, M. The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. **Management Accounting Research**, v. 1, n. 3, p. 181-197, 1990.

GERDIN, J. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 2, p. 99-126, 2005.

GOMES, J. S. Controle gerencial na era da globalização. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 8, n. 2, p. 26-36, 1997.

GORDON, L. A.; NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GOSSELIN, M. Contextual factors affecting the deployment of innovative performance measurement systems. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 12, n. 3, p. 260-277, 2011.

GOVINDARAJAN, V. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 2, p. 125-135, 1984.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. 1972.

HENRY, J. F. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006.

HOQUE, Z. A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. **International Business Review**, v. 13, n. 4, p. 485-502, 2004.

JOKIPII, A. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. **Journal of Management & Governance**, v. 14, n. 2, p. 115-144, 2010.

JUNQUEIRA E. R. de M. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2010.

KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, p. 275-285, 1972.

LANZA, F. M.; LANA, F. C. F. L. O processo de trabalho em Hanseníase: tecnologias e atuação da equipe de saúde da família. **Texto and Contexto Enfermagem**, v. 20, p. 238, 2011.

LI, H.; ZHANG, Y.; CHAN, T. S. Entrepreneurial strategy making and performance in China's new technology ventures—the contingency effect of environments and firm competences. **The Journal of High Technology Management Research**, v. 16, n. 1, p. 37-57, 2005.

MACHADO, D. D. P. N.; DE CARVALHO, L. C.; HEINZMANN, L. M. Ambiente favorável ao desenvolvimento de inovações e cultura organizacional: integração de duas perspectivas de análise. **Revista de Administração**, v. 47, n. 4, p. 715-729, 2012.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. **Management accounting research**, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **Accounting Review**, p. 813-829, 1981.

MILES, R. E.; SNOW, C. C.; MEYER, A. D.; COLEMAN JR.; H. J. Organizational strategy, structure, and process. **Academy of Management Review**, v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.

MINTZBERG, H. Patterns in strategy formation. **Management science**, v. 24, n. 9, p. 934-948, 1978.

MOLINARI, Sarah Kuwano Rodrigues; GUERREIRO, Reinaldo. **Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil**. São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2004.

MORGAN, G.; BERGAMINI, C. W. B.; CODA, R. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

OLIVEIRA, D. P. R. **Teoria geral da administração**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____; SHANK, John K. Strategic cost management: tailoring controls to strategies. **Journal of Cost Management**, v. 6, n. 3, p. 14-25, 1992.

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

WIERMAN, M.J.; TASTLE, W.J. **Consensus and dissent: theory and properties. Fuzzy Information Processing Society NAFIPS 2005. Annual Meeting of the North American, 2005, 75-79.**

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos.** Atlas, 2007.

EVIDENCIAÇÃO DA GESTÃO FISCAL NOS MUNICÍPIOS PERTENCENTES À REGIÃO SUL DO BRASIL

Camila Capitani

Graduada em Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

camilacapitani@unochapeco.edu.br

Celso Galante

Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

Mestre em Contabilidade (FURB)

galante@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar os resultados da gestão fiscal nos maiores municípios da Região Sul do Brasil. Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como descritiva, de procedimento documental e de levantamento, com abordagem quantitativa. A coleta de dados foi realizada no site da Secretaria do Tesouro Nacional, e o instrumento da coleta deu-se por meio de um *checklist*. Os períodos analisados foram os anos de 2013, 2014 e 2015 para os 10 maiores municípios, em número de habitantes, de cada estado. A análise dos dados indicou que os municípios do Paraná foram os que mais acumularam RCL com total de R\$ 33.856.694.128,23, Despesas com Pessoal em R\$ 6.913.239.798,95 e Concessão de Garantias em R\$ 732.258.418,82 no decorrer dos três anos em análise. Os resultados da pesquisa apontam que os municípios do Rio Grande do Sul apresentaram maiores Dívida Consolidada em R\$ 8.943.616.371,81 e Operações de Crédito com R\$ 778.459.459,56. Os municípios de Santa Catarina foram o que mostraram menores valores nos itens analisados. No estado do Rio Grande do Sul as despesas com pessoal apresentaram decréscimos de 7,69% sobre a porcentagem da RCL nas despesas com pessoal nos três anos analisados, já os municípios do Paraná aumentaram esse item nos três anos em 32,02%. Constatou-se em média um acréscimo de 10,98% na Dívida Consolidada no decorrer do triênio. Os 10 maiores municípios em população da Região Sul do Brasil cumprem a LRF e os limites da gestão fiscal.

Palavras-chave: Responsabilidade fiscal; Gestão; Despesas.

1 INTRODUÇÃO

A gestão fiscal teve destaque a partir da instituição da lei complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece as normas de finanças públicas voltada à gestão fiscal. Leite Filho, Colares e Andrade (2015) consideram a LRF o principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil, em que se contemplam metas, limites e condições para gestão das receitas e despesas, e obrigam os governantes a assumirem compromissos com a arrecadação e a aplicação de recursos públicos.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2014), o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), é um dos instrumentos de Transparência da Gestão Fiscal criados pela LRF. Especificamente, o RGF objetiva o controle, o monitoramento e a publicidade do cumprimento, por parte dos entes federativos de limites estabelecidos pela LRF, que são: Despesas com Pessoal, Dívida Consolidada Líquida, Concessão de Garantias e Contratação de Operações de Crédito.

Gerigk, Clemente e Taffarel (2011) argumentam que a responsabilidade na gestão fiscal induz à correta aplicação dos recursos disponíveis por parte das entidades públicas nos três

níveis de governo, nos três Poderes e no Ministério Público, com senso de responsabilidade e fiel observância dos preceitos constitucionais e legais. Portanto, os municípios se previnem de déficits nas contas públicas, mantêm sob controle o nível de endividamento público, impedindo que os gestores assumam obrigações e encargos sem a fonte de receita ou a redução da despesa, assegurando o equilíbrio das finanças públicas.

Desta forma, o presente estudo busca responder o seguinte problema de pesquisa: Quais os resultados da gestão fiscal nos maiores municípios da região Sul do Brasil? E seu objetivo é analisar os resultados da gestão fiscal nos maiores municípios da região Sul do Brasil.

Justifica-se a importância da pesquisa no momento em que se observa que os gestores públicos estão convivendo com novas responsabilidades que vão além da necessidade de manter equilíbrio entre receitas e despesas e controlar o endividamento público. Assim, necessitam desenvolver ações que visem melhores resultados na aplicação dos recursos, de forma que possam suprir as demandas da população com transparência e eficiência na gestão governamental. Conforme Gerigk, Clemente e Ribeiro (2014), os municípios têm papel de destaque, na estrutura político-administrativa brasileira, pois são vistos como os que melhor podem atender às demandas da população, por estarem mais próximos de seus problemas e, supostamente, das soluções.

As divulgações dessas informações também contribuem para o monitoramento da responsabilidade fiscal requerida do gestor, objetivando uma administração responsável e transparente, permitindo o conhecimento dos resultados da gestão por parte da sociedade (MENEZES; SANTOS; CARVALHO, 2015).

O estudo encontra-se estruturado em mais quatro seções, além dessa introdução. A segunda seção contempla a revisão da literatura, abordando-se o contexto e importância da lei de responsabilidade fiscal, despesa com pessoal, transparência pública e estudos correlatos ao tema. Na terceira seção abordam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa, na quarta seção apresentam-se os resultados da mesma, e, por fim, na quinta seção contemplam-se as considerações finais da pesquisa realizada.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção tem como objetivo apresentar as fundamentações teóricas e conceituais para o entendimento do tema estudado, abordando sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, Despesas com Pessoal e Transparência Fiscal.

2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é a lei complementar brasileira nº. 101 de 04 de maio de 2000, que impõe controles dos gastos públicos condicionados à arrecadação de tributos. O principal objetivo da LRF, de acordo com o caput do art. 1º, consiste em estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

De acordo com Crisóstomo, Cavalcante e Freitas (2015) a LRF é compreendida como a direção da administração das finanças públicas, que tem como intuito o aumento do controle do endividamento público. Tem como finalidade auxiliar na gestão fiscal, proibindo práticas de manobras orçamentárias, promovendo equilíbrio fiscal por meio de políticas fiscais que poderá ser atingida com transparência, controle e fiscalização.

Gerigk, Clemente e Ribeiro (2014) enfatizam que a LRF impõe ao gestor seguir regras, constatar limites e administrar as finanças públicas de maneira transparente e equilibrada, assim, é vista como um código de conduta, sendo que o descumprimento das normas acarreta penalidades aos gestores prevista na própria LRF e na legislação complementar. Desta forma, estabelece restrições legais em relação à renúncia de receitas, geração de despesas com pessoal,

seguridade social, dívidas consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, concessão de garantias e inscrição em restos a pagar.

A LRF valorizou os três instrumentos de planejamento governamental, previstos na Constituição Federal de 1988, como referências básicas do sistema orçamentário nacional, sendo eles o Plano Plurianual (PPA), um plano de médio prazo, que estabelece as diretrizes, objetivos e metas a ser seguida pelo Governo Federal, Estadual ou Municipal ao longo de um período de quatro anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que estabelece as metas e prioridades para o exercício financeiro seguinte, e orienta a elaboração do Orçamento e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que é uma lei elaborada pelo Poder Executivo que estabelece as despesas e as receitas que serão realizadas no próximo ano (SILVA; AMORIM, 2012).

A fiscalização da gestão fiscal cabe ao Poder Legislativo que diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas examinam o cumprimento da legislação. A LRF estabeleceu abrangência para o controle externo a cargo dos tribunais de contas, que devem emitir pareceres prévios relativos às contas anuais dos chefes dos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e do Ministério Público. Além disso, submetem-se à sua apreciação, os relatórios resumidos da execução orçamentária, emitidos bimestralmente e os relatórios quadrimestrais e semestrais da gestão fiscal (SOTHE; SOTHE; GUBIANI, 2012).

Silva e Bonacim (2010) mencionam que a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal foi um fato importante para o surgimento da contabilidade gerencial na administração pública, no momento em que se passou a utilizar ferramentas gerenciais e informação contábil na gestão governamental, a fim de evitar punições e almejar o equilíbrio dos gastos públicos.

2.2 Despesas com pessoal

O art. 18 da lei complementar nº. 101/00 dispõe que a Despesa Total com Pessoal (DTP) compreende o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias. Nesse contexto, é importante ressaltar que a DTP deverá ser apurada somando-se à realizada no mês em referência com aquelas dos doze meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência. Souza e Platt Neto (2012) respaldam que um dos temas fundamentais da LRF é a limitação de gastos com pessoal, da qual se alterou a metodologia de cálculo e os percentuais de limites estabelecidos por normas anteriores.

O art. 20 da LRF define a repartição dos limites globais constantes do art. 19, segregados por Poderes e órgãos de cada ente federativo, os quais não poderão exceder a RCL. Torna-se pertinente elencar os percentuais definidos na esfera municipal no inc. III do art. 20 da LRF: a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver; e b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Conforme abordam Freitas e Demascena (2014), as despesas com pessoal são as que mais despertam a atenção da população e dos gestores públicos, em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados. Desta forma entende-se que a despesa com pessoal torna-se um dos pontos mais preocupantes para os gestores públicos, no que tange o controle das despesas no setor público e, principalmente, em relação à folha de pagamento.

2.3 Transparência pública

A transparência é um dos princípios da governança pública e as iniciativas que visam aperfeiçoar os mecanismos nas informações da gestão são consideradas boas práticas de governança. De modo geral, deve ser identificada como uma forma de caracterizar todas as

atividades realizadas pelos gestores, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que o administrador tem realizado a partir do poder de representação que lhes foi confiado. Portanto, deverá ter acompanhamento claro na execução orçamentária e das finanças públicas com informações capazes de comunicar o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas (CRUZ et al., 2012).

As vantagens de o Estado mostrar-se mais transparente faz com que o mesmo se torne mais atrativo, obtendo mais investimentos, aumento da arrecadação, qualidade do gasto com maior eficiência e no próprio crescimento, além de contribuir para a responsabilidade social (NUNES et al., 2013).

Pinheiro (2010) define que o princípio da transparência assegura o poder de agir e de exercer o direito como cidadão, garantido pela obrigação do estado de zelar pela moralidade, pela ética administrativa e pelo senso de justiça. Isto posto, a transparência aplicada de maneira efetiva no setor público contribui para que os cidadãos possam exercer o controle social, possuir maior consciência dos seus direitos e do processo da gestão pública, além do controle dos processos governamentais.

A transparência fiscal é definida como o acesso do público à estrutura e às funções governamentais, aos seus planos de política fiscal, às suas contas públicas e de suas projeções. Trata-se do pronto acesso às informações das atividades governamentais de modo confiável, abrangente, oportuna e compreensiva. Os aspectos mais importantes da transparência fiscal são: compromisso com linguagem não arbitrária, possibilidade de verificação independente e possibilidade de acessar mais informações em menos documentos (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014).

A garantia da integridade das informações divulgadas pela administração pública é uma atividade essencial tanto para promover a transparência fiscal, quanto para auxiliar na resolução do conflito de agência entre os gestores e a sociedade (SUZART, 2012).

De acordo com Bairral, Silva e Alves (2015) a mudança na transparência da gestão fiscal também passou a demandar maior capacidade de monitoramento do Governo Federal e do Poder Legislativo (Tribunais de contas) para verificar o cumprimento das normas. Na sequência, outras leis como a lei complementar n° 131, de 27 de maio de 2009, Lei da Transparência e mais recentemente, a Lei de Acesso à Informação Pública (LAI) n°12. 527, de 18 de novembro de 2011, intensificaram a obrigatoriedade na divulgação da informação, contribuindo para a responsabilização dos gestores.

2.4 Estudos correlatos

Nos estudos correlatos são identificados artigos dos autores Gerigk e Clemente (2011), Gerigk, Clemente e Taffarel (2011), Santos e Alves (2011), Sothe, Sothe e Gubiani (2012), Souza e Platt Neto (2012), Linhares, Penna e Borges (2013) e Nunes et al. (2013) que fundamentaram a pesquisa, com os objetivos, métodos de pesquisa e resultados encontrados, além de evidenciar a importância dos temas citados.

Gerigk e Clemente (2011) avaliaram e mensuraram os reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre o espaço de manobra da gestão financeira dos municípios paranaenses com menos de cinco mil habitantes, por meio da base de dados de Finanças do Brasil, da Secretaria do Tesouro Nacional (FINBRA). Verificou-se com os resultados que a gestão financeira dos municípios paranaenses com menos de cinco mil habitantes foram significativamente modificados pela LRF, passando a depender mais fortemente da poupança de receitas correntes.

Gerigk, Clemente e Taffarel (2011) mensuraram e avaliaram os reflexos da LRF sobre a gestão financeira dos municípios paranaenses. Na base de dados de Finanças do Brasil -

FINBRA/STN, verificaram que o espaço de manobra na gestão financeira não foi reduzido pela LRF como era esperado e os aspectos que contribuíram para isso foram as despesas com pessoal e a diferença entre as receitas e as despesas correntes.

Santos e Alves (2011) avaliaram o impacto que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) teve sobre o desempenho financeiro e na execução orçamentária, analisando por meio de indicadores os orçamentos e os dados dos balanços dos municípios do estado do Rio Grande do Sul, no período de 1997 a 2004. Constatou-se que os resultados na maioria dos indicadores apresentaram uma melhora em seus valores após a LRF, confirmando a mudança teórica esperada. Ou seja, aumentou a eficiência do planejamento e execução das receitas e despesas municipais, evidenciados pelo aumento da capacidade de pagamento das dívidas, do equilíbrio do superávit primário e do aumento das receitas tributárias.

Sothe, Sothe e Gubiani (2012) analisaram os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal nas contas públicas dos governos municipais do Estado do Rio Grande do Sul por meio de análise dos aspectos avaliados e levados em consideração pelo TCE/RS para o julgamento das contas municipais. Como resultado da pesquisa conclui-se a influência positiva da LRF na gestão pública municipal, pois houve um aumento de aprovação de prestação de contas dos poderes executivos e legislativos municipais por parte do TCE/RS. Os resultados também mostraram que as contas dos poderes executivos municipais apresentaram um percentual maior de parecer pelo não atendimento da LRF, nos exercícios de encerramento de mandato.

Souza e Platt Neto (2012) apresentaram a composição e a evolução das despesas com pessoal nos Poderes e órgãos do Estado de Santa Catarina, no período de 2000 a 2011, por meio da análise documental do demonstrativo da despesa com pessoal, constante do sítio eletrônico do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC), correspondente aos anos de 2000 a 2011. No estudo afirmam que o Estado de Santa Catarina ultrapassou todos os limites para as despesas com pessoal apenas no ano de 2000. E nos anos de 2001 e 2005 o limite de alerta foi extrapolado, já nos anos de 2002 a 2004 o limite prudencial foi excedido.

O estudo de Linhares, Penna e Borges (2013) objetivou verificar se houve alteração no endividamento municipal a partir da implementação da LRF, tendo como base de dados os municípios do estado do Piauí. A análise foi feita a partir de informações do sistema de Finanças do Brasil e como resultado, constatou-se que os municípios piauienses reduziram sua dívida em aproximadamente 7% após a execução da LRF, ou seja, nesses municípios fez-se com que a proporção da receita corrente líquida necessária para se cobrir as dívidas tenha sido reduzida.

Nunes et al. (2013) verificaram a aplicação dos instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos municípios da Região Sul, nos portais de transparência dos municípios. Identificaram que 75% dos municípios do Rio Grande do Sul, 66% dos municípios de Santa Catarina e 92% dos municípios do Paraná atenderam 70% ou mais dos requisitos preestabelecidos da LRF.

Os estudos correlacionados ao tema da pesquisa demonstram a importância da gestão fiscal nos municípios brasileiros e os efeitos da LRF na gestão pública. Percebe-se que a implementação da LRF foi uma ferramenta de controle de gastos públicos capaz de fazer com que os gestores tivessem mais compreensibilidade nas informações e controles, padronizando os sistemas de gestão pública, viabilizando e apontando resultados para a sociedade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Relata-se por meio dos procedimentos metodológicos o desenvolvimento das tipologias da pesquisa, sendo está caracterizada como descritiva. Em seguida abrange os procedimentos sendo direcionada como documental e por fim, quanto à abordagem do problema é caracterizada como quantitativa. Os procedimentos metodológicos são fundamentais no

desenvolvimento da pesquisa, sendo um estágio determinante para que os direcionamentos propostos sejam obtidos.

A pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como descritiva, pois buscou analisar os resultados da gestão fiscal nos 10 maiores municípios de cada estado da região Sul do Brasil. De acordo com Raupp e Beuren (2004, p. 81), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, sendo uma de suas características a utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.”.

Quanto aos procedimentos caracteriza-se como documental. Para Gil (2002, p. 45) “a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.”. O procedimento por meio documental se tornou possível a partir dos relatórios de gestão fiscal dos municípios, disponíveis no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Este estudo caracteriza-se quanto à abordagem do problema como pesquisa quantitativa. Conforme Raupp e Beuren (2004, p. 92) “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”, dessa maneira, por se tratar de uma pesquisa que envolveu 30 municípios da região Sul foram necessários à utilização de métodos e técnicas estatísticas, para verificar os valores pesquisados e transformá-los em porcentagem, podendo assim averiguar acréscimos ou decréscimos destes valores nos municípios.

A pesquisa tem como população os municípios da região Sul e para a amostra foi adotada como base, os dez maiores municípios em população de cada estado segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Municípios da região Sul

Municípios do Rio Grande do Sul	Municípios de Santa Catarina	Municípios do Paraná
Porto Alegre	Joinville	Curitiba
Caxias do Sul	Florianópolis	Londrina
Pelotas	Blumenau	Maringá
Canoas	São José	Ponta Grossa
Santa Maria	Criciúma	Cascavel
Gravataí	Chapecó	São José dos Pinhais
Viamão	Itajaí	Foz do Iguaçu
Novo Hamburgo	Jaraguá do Sul	Colombo
São Leopoldo	Lages	Guarapuava
Rio Grande	Palhoça	Paranaguá

Fonte: Elaborado pela autora

Dos municípios relacionados no Quadro 1 foram analisados os itens de gestão fiscal dos municípios nos anos de 2013, 2014 e 2015. O período para a realização das coletas de dados ocorreu nos meses de junho e julho de 2016. A base da coleta de dados foi realizada no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sendo que o instrumento da coleta se deu por meio do *checklist*. Foram utilizados quadros e tabelas para armazenar os dados coletados com o intuito de interpretar e analisar as informações inseridas.

Conforme os itens do Quadro 2, é apresentado o conceito dos limites estabelecidos pela LRF com Despesas com Pessoal, Dívida Consolidada, Concessão de Garantias e Contratação de Operações de Crédito sendo esses limites são definidos em percentuais da Receita Corrente Líquida (RCL).

Quadro 2 - Limites da LRF

Despesas com Pessoal	Dívida Consolidada	Concessão de Garantias e Operações de Crédito	Receita Corrente Líquida (RCL).
Corresponde à despesa com pessoal ativo e encargos. O valor da despesa total com pessoal é apurado pelo montante da despesa líquida. É apurada pelo somatório da despesa com pessoal realizada no mês adotando-se o regime de competência.	É o montante total das obrigações financeiras, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses, nos termos do art. 29 da LRF.	Corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado, entre outros. A apuração é feita pelo total das operações de crédito externas ou internas realizadas.	ARCL é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, e outras receitas. A apuração é feita somando-se todas as receitas correntes arrecadadas no mês deduzindo as transferências constitucionais e legais.

Fonte: STN (2016)

O Quadro 2 contempla os itens que foram analisados a fim de alcançar o objetivo do estudo, o qual foi obedecer aos limites propostos pela LRF que identificou o desempenho na gestão fiscal dos municípios estudados, demonstrando a obediência e transparência nas contas públicas.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A LRF regulamentou a responsabilidade fiscal do gestor na administração pública, além de disciplinar os mesmos em relação à administração dos recursos públicos por meio de normas explícitas. Também contribuiu com relação ao controle social e ao discorrer sobre a transparência das contas públicas, permitindo assim que à sociedade tenha o conhecimento da aplicação dos recursos públicos (SOUSA et al.; 2013).

Um dos fatores dessa nova postura dos gestores públicos, a partir da LRF, se deve à forte atuação do Tribunal de Contas do Estado no acompanhamento e controle do efetivo cumprimento da lei e na atribuição de responsabilidades e penalidades, para aqueles que não cumprem com suas obrigações (SOTHE; SOTHE; GUBIANI, 2012).

Nesta seção são apresentados os resultados da gestão fiscal nos maiores municípios da região Sul do Brasil, com a identificação dos limites propostos na LRF e a verificação da obediência aos demais itens da Gestão Fiscal, além de identificar e analisar a eficiência da LRF por parte dos gestores.

A Tabela 1 apresenta o total de Receita Corrente Líquida, Despesas com Pessoal, Dívida Consolidada, Concessão de Garantias e Operações de Crédito no ano de 2013, 2014 e 2015 e as variações entre o triênio, nos 10 maiores municípios em população do estado do Rio Grande do Sul.

De acordo com a Tabela 1 pode-se perceber o crescimento da RCL em 2014 que foi de 13,34% comparado ao ano de 2013, já no ano de 2015 o aumento foi de 6,72% em relação a 2014. Desta forma o incremento da RCL de 2013 para 2015 foi de 20,96%. Já as despesas de pessoal, notam-se maior crescimento no ano de 2014, que foi de 8,73% comparado a 2013. A dívida consolidada nos 10 maiores municípios do Rio Grande do Sul tem um incremento anual de 12,58 % em 2014 e 20,55% em 2015.

As concessões de garantias mantiveram-se em crescimento, porém em valores inferiores aos demais itens, em 2014 o aumento foi de 3,42 % e em 2015 foi de 9,06%. As maiores alterações foram nas Operações de créditos que em 2014 apresentou acréscimo de 88,59% comparado a 2013, entretanto em 2015 constatou-se um decréscimo de 10,02%.

Tabela 1 – Total por item - Municípios do Rio Grande do Sul

Itens estabelecidos pela LRF	2013	2014	2015	Variação de 2013 para 2014	Variação de 2014 para 2015
Receita Corrente Líquida	9.165.495.029,01	10.388.077.239,95	11.086.639.304,02	13,34%	6,72%
Despesas com Pessoal	4.329.838.843,68	4.708.015.136,42	5.087.612.913,66	8,73%	8,06%
Dívida Consolidada	2.567.745.440,19	2.890.860.699,32	3.485.010.232,30	12,58%	20,55%
Concessão de Garantias	12.735.611,08	13.171.365,41	14.365.277,22	3,42%	9,06%
Operações de Crédito	169.862.803,45	320.345.296,45	288.251.359,66	88,59%	-10,02%

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados demonstram que nos maiores municípios do Rio Grande do Sul houve crescimento na maioria dos limites propostos pela LRF, ou seja, significa que conforme a RCL aumentou, os demais itens tiveram aumentos proporcionais e desta forma percebe-se que os gestores estão alertas as exigências contidas na LRF.

A pesquisa corrobora com Sothe, Sothe e Gubiani (2012) que avaliaram os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal nas contas públicas dos governos municipais do estado do Rio Grande do Sul e com o resultado da pesquisa demonstraram a influência positiva da LRF na gestão pública municipal, o que também se observou na análise da Tabela 1, pois nos três anos as contas obedeceram aos limites da LRF, que é manter equilíbrio nas contas a partir das propostas e normativas da lei.

Apresentam-se na Tabela 2 os totais dos itens estabelecidos pela LRF no ano de 2013, 2014 e 2015 nos maiores municípios em população do estado de Santa Catarina.

Tabela 2 – Total por item - Municípios de Santa Catarina

Ano	Receita Corrente Líquida (RCL)	Despesas com Pessoal	Dívida Consolidada	Concessão de Garantias	Operações de Crédito
2013	6.159.923.993,72	2.919.187.821,58	1.625.291.959,46	48.518.152,94	86.023.270,68
2014	7.245.171.688,37	3.361.837.110,46	1.487.173.599,15	446.672.988,62	327.388.001,44
2015	7.682.173.611,16	3.821.714.599,13	1.690.220.404,06	0,00	98.445.666,21

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 2 identifica-se o crescimento da RCL no ano de 2014 de 17,62% relacionado ao ano de 2013, e em 2015 o acréscimo foi de 6,03% comparado à 2014. Em relação às despesas de pessoal nos 10 maiores municípios de Santa Catarina nota-se um crescimento de 2013 para 2014 de 15,16% e de 2014 para 2015 de 13,68%. Já na dívida consolidada apresenta um decréscimo de 2013 para 2014 de 8,50%, porém em 2015 se comparado à 2014 valor cresceu 13,65%. As maiores alterações foram nas concessões de garantias aonde oscilou nos três anos em análise, de 2013 para 2014 o crescimento amplo foi de 820,63%, sendo que em 2015 o resultado foi oposto não apresentando valores. Já nas operações de crédito ocorreu um acréscimo de 280,58% em 2014 e que não se verificou em 2015, aonde se constatou um decréscimo de 69,93% ao ano anterior.

Os resultados expressam que os itens de RCL e despesas com pessoal aumentaram nos três anos em análise, porém as maiores alterações ocorreram na dívida consolidada que diminuiu seu valor em 2014 e na concessão de garantias e operações de créditos, que apresentaram um aumento expressivo em 2014 e já em 2015 um decréscimo em ambos os itens. Dessa maneira verifica-se que os maiores municípios do estado de Santa Catarina estão de acordo com a LRF.

A pesquisa de Souza e Platt Neto (2012), afirma que o Estado de Santa Catarina, ultrapassou todos os limites para as despesas com pessoal apenas no ano de 2000. E nos anos de 2001 e 2005 o limite de alerta foi extrapolado, já nos anos de 2002 a 2004 o limite prudencial foi excedido. O que não foi observado na Tabela 2, pois as despesas com pessoal estão de acordo com os limites propostos pela LRF, onde os gestores estão atentos com os princípios estabelecidos pela mesma.

A Tabela 3 mostra os totais dos itens estabelecidos pela LRF no ano de 2013, 2014 e 2015 nos maiores municípios em população do estado do Paraná.

Tabela 3 – Total por item - Municípios do Paraná

Ano	Receita Corrente Líquida (RCL)	Despesas com Pessoal	Dívida Consolidada	Concessão de Garantias	Operações de Crédito
2013	10.203.841.418,46	4.354.691.339,22	2.535.885.510,49	359.359.766,32	125.336.521,93
2014	11.335.679.179,05	5.132.270.399,41	2.002.576.858,07	372.898.652,50	209.449.981,07
2015	12.317.173.530,72	5.749.081.251,47	2.374.777.430,39	0,00	213.466.832,76

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 3 que comparado ao ano de 2014 a RCL obteve crescimento no ano de 2015 de 8,66% e em 2014 o acréscimo foi de 11,09%. Já na despesa com pessoal o aumento em 2014 foi de 17,86 % e em 2015 um crescimento de 12,02%. Desta forma ocorreu um incremento nas despesas com pessoal de 2013 para 2015 de 20,71%. A dívida consolidada dos 10 maiores municípios do Paraná apresentou um decréscimo de 2013 para 2014 de 21,03% e em 2015 demonstrou aumento de 18,59% comparado à 2014. A concessão de garantias não apresentou valores no ano de 2015 e em 2014 verificou-se um aumento de 3,77% confrontado à 2013. As operações de crédito aumentaram nos três anos em análise, entretanto o aumento mais significativo foi em 2014 que foi de 67,11%.

Desta forma os resultados demonstram que os maiores municípios do estado do Paraná estão de acordo com os limites propostos pela LRF. Os itens de RCL, despesas com pessoal e operações de crédito aumentaram nos três anos em análise, os itens de dívida consolidada diminuíram, já a concessão de garantias alternou de valores nos três anos, sendo que 2014 aumentou e 2015 não apresentou valores.

Comparando os resultados com a pesquisa de Gerigk e Clemente (2011) percebe-se que os mesmos constataram que a gestão financeira dos municípios paranaenses com menos de cinco mil habitantes foram significativamente modificados pela LRF, passando a depender mais fortemente da poupança de receitas correntes. Comparado a Tabela 3 aonde são apresentados dados dos maiores municípios do Paraná também se verifica que a gestão financeira dos mesmos também está de acordo nos princípios estabelecidos pela LRF, verificando assim que a mesma possui influência no estado do Paraná.

Os totais de Despesa com Pessoal e a porcentagem sobre a RCL no triênio analisado nos 10 maiores municípios em população do Rio Grande do Sul estão representados na Tabela 4. Caracteriza-se na Tabela 4 que o ano que mais apresentou despesas com pessoal nos 10 maiores municípios em população do estado do Rio Grande do Sul foi o de 2015 com um total de R\$ 5.087.612.913,66. Assim identifica-se que o município de Porto Alegre é o que mais possui despesa com pessoal, entretanto no ano de 2014 essa despesa apresentou um decréscimo de 5,51 % comparado à 2013.

Gravataí foi o município gaúcho que mais apresentou gasto em despesa com pessoal sobre a RCL no ano de 2014, aonde sua porcentagem sobre a RCL apresentou 53,34%. O município de Viamão que é o sétimo município do estado com maior população de 251.978.000 habitantes foi o que apresentou valores inferiores de despesa com pessoal comparado os demais municípios, porém nos três anos em análise esse valor aumentou 16,40 % em 2014 e 14,30 % em 2015. A

média de despesa com pessoal nos 10 municípios foi de R\$ 241.495.406,51 em 2013, R\$ 268.863.765,48 em 2014 e R\$ 285.308.986,02 em 2015.

Tabela 4 – Total de Despesa com Pessoal e % sobre a RCL - Municípios do Rio Grande do Sul

Municípios do RS	Despesa com Pessoal / 2013	% da RCL	Despesa com Pessoal / 2014	% da RCL	Despesa com Pessoal / 2015	% da RCL
Porto Alegre	2.028.843.794,74	49,89%	2.147.239.193,92	46,23%	2.351.906.636,91	47,76%
Caxias do Sul	513.655.090,30	42,08%	576.411.396,45	43,78%	605.432.720,04	43,84%
Pelotas	239.015.341,30	44,23%	259.182.596,18	43,26%	293.747.681,45	44,61%
Canoas	321.885.071,26	38,39%	360.758.450,73	34,33%	391.404.025,07	34,85%
Santa Maria	171.105.439,41	47,57%	180.422.832,09	46,91%	194.277.966,99	48,20%
Gravataí	232.398.870,68	50,62%	265.073.908,82	53,34%	266.747.738,32	51,67%
Viamão	110.155.406,99	46,62%	128.218.882,42	49,75%	146.556.865,17	50,76%
Novo Hamburgo	260.129.173,50	46,44%	278.569.981,32	43,83%	299.700.596,45	44,53%
São Leopoldo	243.975.471,71	49,97%	272.653.622,14	52,68%	260.968.392,67	44,91%
Rio Grande	208.675.183,79	52,71%	239.484.272,35	49,47%	276.870.290,59	51,52%
Total	4.329.838.843,68	468,52%	4.708.015.136,42	463,58%	5.087.612.913,66	462,65%

Fonte: Dados da pesquisa

Dessa forma os resultados apresentam que Porto Alegre é o município que mais possui despesa com pessoal. O ano de 2013 possui uma média de 47,10 % de porcentagem sobre a RCL com despesas com pessoal nos 10 maiores municípios do estado, o que significa que 2013 foi o maior, pois em 2014 a média é de 46,57% e em 2015 46,34 %.

O estudo correlato de Gerigk, Clemente e Taffarel (2011) verificaram que o espaço de manobra na gestão financeira não foi reduzido pela LRF como era esperado e os aspectos que contribuíram foram às despesas com pessoal e a diferença entre as receitas e as despesas correntes. Já na Tabela 4 identificou-se gestão fiscal nas despesas com pessoal, pois os 10 maiores municípios do Rio Grande do Sul estão de acordo com os limites propostos pela LRF.

A Tabela 5 apresenta a dívida consolidada e a porcentagem sobre a RCL nos anos de 2013, 2014 e 2015 dos municípios do estado de Santa Catarina.

Tabela 5 – Total de Dívida Consolidada e % sobre a RCL - Municípios de Santa Catarina

Municípios de SC	Dívida Consolidada 2013	% da RCL	Dívida Consolidada 2014	% da RCL	Dívida Consolidada 2015	% da RCL
Joinville	668.640.426,13	54,00%	395.783.012,64	26,57%	443.809.315,84	30,20%
Florianópolis	406.666.023,23	38,55%	510.197.868,43	43,04%	589.167.403,88	44,57%
Blumenau	179.672.992,59	21,54%	168.899.199,94	17,22%	231.659.886,59	22,13%
São José	39.086.842,09	10,21%	35.362.086,06	7,92%	32.333.304,94	6,73%
Criciúma	97.256.037,81	24,18%	92.385.991,52	18,60%	101.761.996,93	19,08%
Chapecó	73.151.165,34	17,22%	60.660.175,07	12,61%	58.685.673,37	10,66%
Itajaí	56.213.001,41	7,31%	48.194.143,62	5,22%	49.056.239,49	4,93%
Jaraguá do Sul	40.399.182,28	8,79%	109.416.821,79	20,16%	113.266.434,96	20,81%
Lages	62.576.169,00	18,15%	59.973.335,78	15,65%	65.365.954,07	16,45%
Palhoça	1.630.119,58	0,65%	6.300.964,30	2,00%	5.114.193,99	1,49%
Total	1.625.291.959,46	200,60%	1.487.173.599,15	168,99%	1.690.220.404,06	177,05%

Fonte: Dados da pesquisa

Retrata-se na Tabela 5 que o município de Joinville que é o maior do estado com 562.151.000 habitantes é o que mais apresentou dívida consolidada no ano de 2013, porém em 2014 apresentou um decréscimo de 40,81% e em 2015 voltou aumentar para 12,13 % ao ano

anterior. No ano de 2014 e 2015, Florianópolis foi o município que mais apresentou dívida consolidada, o mesmo é o segundo maior do estado, com 469.690.000 habitantes. A média de dívida consolidada nos 10 municípios em 2013 foi de R\$ 67.863.667,17, em 2014 R\$ 76.523.083,30 e em 2015 R\$ 83.563.975,50.

O município de Palhoça que é o décimo maior em população com 157.833.000 foi o município que apresentou menor dívida consolidada nos três anos em análise, consequentemente sua porcentagem de RCL também foi a menor.

São José que é o quarto maior em população com 232.309.000 habitantes e Chapecó o sexto maior com 205.795.000 habitantes foram os dois únicos municípios que nos três anos apresentaram decréscimo de dívida consolidada.

Assim, os resultados indicam que todos os municípios apresentam dívida consolidada, sendo que em média gerais todos os anos apresenta aumento da mesma. Também se verifica que os dois maiores municípios em população são os que apresentam maiores dívidas consolidadas. Identifica-se que todos os municípios estão de acordo com o limite da LRF em relação à dívida consolidada e a porcentagem da LRF.

Analisando o estudo similar de Linhares, Penna e Borges (2013) que verificaram se houve alteração no endividamento municipal a partir da implementação da LRF, tendo como base de dados os municípios do estado do Piauí, os mesmos constataram que os municípios piauienses reduziram sua dívida em aproximadamente 7% após a execução da LRF concluindo que os mesmos estão obedecendo aos limites da LRF.

Na Tabela 5 também foi identificado que os municípios do estado de Santa Catarina estão cumprindo com os limites estabelecidos da LRF em suas dívidas consolidadas, constatando assim que os gestores estão cumprindo e aplicando os recursos para uma gestão fiscal de qualidade.

Apresentam-se na Tabela 6 os totais de Despesa com Pessoal e a porcentagem sobre a RCL nos anos de 2013, 2014 e 2015 dos municípios do Paraná.

Tabela 6 – Total de Despesa com Pessoal e % sobre a RCL - Municípios do Paraná

Municípios de PR	Despesa com Pessoal / 2013	% da RCL	Despesa com Pessoal / 2014	% da RCL	Despesa com Pessoal / 2015	% da RCL
Curitiba	2.121.893.405,20	39,45%	2.385.313.026,80	40,69%	2.771.511.886,61	44,41%
Londrina	460.383.547,83	45,37%	530.297.067,27	45,35%	592.503.967,03	45,04%
Maringá	329.052.950,90	40,81%	398.640.788,58	42,39%	485.795.227,34	45,95%
Ponta Grossa	246.855.093,95	52,95%	288.436.327,80	51,75%	327.423.940,79	53,85%
Cascavel	218.414.228,64	46,89%	257.096.577,01	49,31%	295.967.040,58	50,28
São José dos Pinhais	305.417.732,14	41,28%	384.926.493,16	46,49%	452.301.669,20	51,14
Foz do Iguaçu	261.295.003,11	47,01%	304.226.413,20	50,98%	321.091.697,43	49,59%
Colombo	137.276.288,62	52,39%	152.207.732,43	53,80%	168.838.851,36	53,24%
Guarapuava	123.330.654,89	51,97%	268.034.375,42	50,02%	149.842.309,57	49,32%
Paranaguá	150.772.433,94	54,55%	163.091.597,74	51,11%	183.804.661,56	51,99%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 6 pode-se perceber o crescimento da despesa com pessoal nos 10 maiores municípios em população do estado do Paraná. O município de Guarapuava que é o nono maior município com 178.126.000 habitantes foi o único que não apresentou aumento em todos os anos com despesa com pessoal, em 2014 ele apresentou um acréscimo de 117,33% mas em 2015 ele diminuiu para 44,10%. A média de despesas com pessoal em 2013 foi de R\$ 254.075.048,53, em 2014 R\$ 296.331.370,50 e em 2015 R\$ 324.257.819,11.

O município de Curitiba que é o maior município em população com 1.879.355.000 habitantes possui maior gastos com despesa pessoal, sendo que em 2014 aumentou para 12,41 % e em 2015 16,19%. O município de Paranaguá que é o décimo maior em população com 150.660.000 habitantes foi o que apresentou maior porcentagem sobre a RCL com despesa pessoal no ano de 2013 com 54,55%.

Desta maneira, os resultados demonstram que 2015 foi o ano em que os municípios tiveram mais despesas com pessoal, sendo o município de Curitiba o que mais apresentou despesa. Conforme apresenta a Tabela 6 os valores de porcentagem sobre a RCL também aumentou, devido o aumento de despesas com pessoal, porém todos os municípios estão de acordo e cumprindo os limites propostos pela LRF.

Nunes et al. (2013) identificaram a aplicação dos instrumentos de transparência contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos municípios da Região Sul, nos portais de transparência dos municípios. Identificaram que 75% dos municípios do Rio Grande do Sul, 66% dos municípios de Santa Catarina e 92% dos municípios do Paraná atenderam 70% ou mais dos requisitos preestabelecidos da LRF, o que também se observou na Tabela 6, aonde todos os municípios em análise cumpriram o limite da LRF nas despesas com pessoal os quais não poderão exceder a RCL, na qual são 6% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver e 54% para o Executivo.

Constata-se dessa maneira que a maioria dos municípios aumentou os valores dos limites propostos pela LRF no decorrer dos três anos em análise, entretanto todos cumpriram as diretrizes da LRF, o que se verifica que os gestores estão realizando uma boa gestão nas contas, fazendo que os municípios estejam eficientes e de acordo com a gestão fiscal proposta pelo federativo. É apresentado na Tabela 7 o total de RCL do triênio analisado nos dez maiores municípios em população do estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 7 – Total Receita Corrente Líquida (RCL) - Municípios do Rio Grande do Sul

Municípios do RS	RCL 2013	RCL 2014	% Variação de 2013 para 2014	RCL 2015	% Variação de 2014 para 2015
Porto Alegre	4.066.522.889,27	4.644.736.356,29	14,22%	4.924.553.538,38	6,02%
Caxias do Sul	1.220.711.830,70	1.316.711.157,78	7,86%	1.380.979.291,26	4,88%
Pelotas	540.395.901,76	599.165.165,65	10,88%	658.488.334,24	9,90%
Canoas	838.472.741,14	1.050.874.141,52	25,33%	1.122.971.649,62	6,86%
Santa Maria	359.680.006,38	384.636.556,23	6,94%	403.054.886,34	4,79%
Gravataí	459.072.182,25	496.981.254,73	8,26%	516.249.595,39	3,88%
Viamão	236.300.843,70	257.737.306,38	9,07%	288.734.279,29	12,03%
Novo Hamburgo	560.189.243,59	635.556.315,76	13,45%	673.046.014,69	5,90%
São Leopoldo	488.282.709,39	517.575.782,65	6,00%	581.116.123,08	12,28%
Rio Grande	395.866.680,83	484.103.202,96	22,29%	537.445.591,73	11,02%

Fonte: Dados da pesquisa

Mostram-se na Tabela 7 os totais de RCL dos 10 maiores municípios em população do estado do Rio Grande do Sul, no ano de 2013, 2014 e 2015. A média de população nesses 10 municípios é de 274.183.000 habitantes, sendo o maior município o de Porto Alegre, com 1.476.867.000 habitantes, o que faz com que seja o município com maior valor de RCL nos três anos, em 2014 sua RCL aumentou 14,22% e em 2015 6,02%.

Entretanto o município que mais teve variação de RCL foi o de Canoas com acréscimo de 25,33% em 2014, sendo que o mesmo é o quarto maior município do estado com 341.342 habitantes. O município de Gravataí que é o sexto maior em população com 272.257, foi

o município que menos apresentou crescimento na RCL, que foi no ano de 2015, sua RCL aumentou 3,88% comparado a 2014. Os resultados apontam que a quantidade de habitantes não interfere diretamente para o aumento da RCL nos três anos em análise, pois o município com maior variação de RCL não é o maior em população.

Também é observado que no ano de 2015 a variação de crescimento da RCL nos municípios foi menor comparado a 2014, um decréscimo de 35,40%, o que também não tem relação direta com o número de população dos municípios. Justifica-se a escolha do estado do Rio Grande do Sul para a análise da RCL e sua variação devido ser o estado com maior habitantes da região Sul nos três anos em análise.

Estudo similar realizado por Santos e Alves (2011) que avaliaram o impacto que a LRF teve sobre o desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios do estado do Rio Grande do Sul e constataram que os resultados na maioria dos indicadores apresentaram uma melhora em seus valores após a LRF, confirmando a mudança teórica esperada, ou seja, aumentou a eficiência do planejamento e execução das receitas municipais, o que foi verificado também na Tabela 7, pois os municípios estão com bons valores de RCL e apresentaram um planejamento eficiente ao aumentar os valores das mesmas no decorrer de cada ano.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Diante do problema exposto, o estudo objetivou analisar os resultados da gestão fiscal nos 10 maiores municípios em população de cada estado da região Sul do Brasil, nos anos de 2013, 2014 e 2015 a partir de uma pesquisa descritiva no site do Tesouro Nacional com realização de tabelas.

Os resultados apontaram que os municípios do Paraná foram os que mais acumularam RCL, Despesas com Pessoal e Concessão de Garantias no decorrer dos três anos em análise. Já os municípios do Rio Grande do Sul apresentaram maiores Dívida Consolidada e Operações de Crédito. Os municípios de Santa Catarina foram os que mostraram menores valores nos itens analisados.

Percebe-se que nos 10 maiores municípios do Rio Grande do Sul foi cumprido o limite de 60% sobre a RCL com gastos de despesas com pessoal, sendo que apresentaram uma média de 47,10% em 2013, 46,57% em 2014 e 46,34% em 2015, ou seja, no decorrer dos três anos o efeito da LRF nesses municípios foi positivo, pois contribuiu com a diminuição de despesas com pessoal no estado, o que apresenta uma gestão fiscal eficiente no Rio Grande do Sul. Entretanto os 10 maiores municípios do estado do Paraná tiveram uma média sobre a RCL nas despesas com pessoal de 46,95 % em 2013, 49,67 % em 2014 e 50,79% em 2015, ou seja, no estado do Paraná ocorreu acréscimo da porcentagem da RCL nas despesas com pessoal, porém os municípios também cumpriram com o limite proposto pela LRF, o que apresenta que os gestores também estão realizando uma gestão fiscal eficaz.

Já os municípios de Santa Catarina apresentaram em média um acréscimo de 10,98% na Dívida Consolidada no decorrer dos três anos em análise. A LRF propõe que a mesma seja amortizada em um período superior a doze meses, dessa maneira não é bom para o estado ir aumento esse item, pois quanto mais cresce sua dívida consolidada, mais valores o município terá que desembolsar nos próximos anos para quitar essas dívidas.

Dessa maneira percebeu-se com a pesquisa realizada que os 10 maiores municípios em população da Região Sul do Brasil estão atentos com a LRF para a realização da gestão fiscal, sendo que os mesmos estão cumprindo os limites estabelecidos pela mesma.

Os gestores estão tendo um papel importante para que a gestão fiscal e o cumprimento da LRF sejam realizados de forma transparente, eficiente e importante para a fidedignidade e

responsabilidade fiscal dos municípios, permitindo o conhecimento dos resultados por parte dos habitantes.

Diante disto sugere-se a realização de novas pesquisas sobre o tema, para que o assunto seja aprofundado e analisado criteriosamente. Propõe-se também que a amostra seja ampliada para verificar a gestão fiscal em todos os municípios do estado da região sul do Brasil verificando a viabilidade e a veracidade da LRF em toda a região.

REFERÊNCIAS

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. D. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010.

Revista de Administração Pública, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em:

<www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. 1988. Acesso em: 14 out. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Disponível em:

<www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 09 nov. 2015.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em:

<www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 12 nov. 2015.

CRISÓSTOMO, V.L.; CAVALCANTE, N.S.C.E.; FREITAS, A.R.M.C; A LRF no trabalho de controle de contas públicas: Um estudo de pareceres prévios conclusivos de contas de governos municipais. **Revista Ambiente Contábil**. V. 7, n.1, p. 233-53, 2015.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

FREITAS, V.A.D; DAMASCENA, L. G. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Limitação da Despesa com Pessoal no Município de Catolé do Rocha – PB. **Revista Discente da UNIABEU**, v.2, n. 3, p. 90 – 105, 2014.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A. Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 3, art. 8, p. 513-537, 2011.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A.; TAFFAREL, M. O impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira municipal: um estudo com os municípios do Paraná. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, v. 10, n. 1, p. 64-83, 2011.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A.; RIBEIRO, F.; O padrão do endividamento público nos municípios brasileiros de porte médio após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n.1, p.122-140, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002

LEITE FILHO, G. A.; COLARES, A. F. V.; ANDRADE, I. C. F. Transparência da Gestão Fiscal Pública: um Estudo a Partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado de Minas Gerais. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 26, n. 2, p. 114-136, 2015.

LINHARES, F.; PENNA, C.; BORGES, G. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 6, p. 1359-1374, 2013.

MENEZES, L.P.; SANTOS, E.D.S.; CARVALHO, M.B.D.; A Gestão Fiscal com foco na ética e transparência das Contas Públicas. **Ciências Humanas e Sociais Unit**, v.2, n.3, p.167-181, 2015.

NUNES, G.S.F.; SANTOS, V.; FARIAS, S.; SOARES, S.V. Análise dos instrumentos de transparência contidos na lei de responsabilidade fiscal nos municípios da Região Sul. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 2, p. 128-150, 2013.

PINHEIRO, P. H. A. Lei de Responsabilidade Fiscal: um novo modelo na gestão fiscal dos recursos públicos, plano prático-ideológico. **Revista do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte**, v.12, n. 1, p. 99-103, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

SANTOS, S. R. T. D.; ALVES, T. W. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 1, p. 181-208, 2011.

SILVA, D. R.; BONACIM, C. A. G. A influência da lei de responsabilidade fiscal na gestão das contas públicas segundo a percepção de um contador. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 2, p. 148-168, 2010.

SILVA, V. C.; AMORIM, I. T. Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, Orçamento Participativo e Programa de Metas: instrumentos complementares ou conflitantes? **Revista Eletrônica Gestão e Serviços**, v. 3, n. 1, p. 431-452, 2012.

SOTHE, A.; SOTHE, V.; GUBIANI, C. A. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise do desempenho das contas públicas municipais do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista do Serviço Público**, v. 63, n. 2, p. 177-197, 2012.

SOUSA, P. F. B.; LIMA, A. O.; NASCIMENTO, C. P. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; GOMES, A. O. Desenvolvimento municipal e cumprimento da lei de responsabilidade fiscal: uma análise dos municípios brasileiros utilizando dados em painel. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 1, n. 1, p. 58-70, 2013.

SOUZA, P.; PLATT NETO, O. A. A composição e a evolução das despesas com pessoal no estado de Santa Catarina de 2000 a 2011. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 11, n. 33, p. 66-81, 2012.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/relatorio-de-gestao-fiscal>>. Acesso em: 07 abr. 2016.

SUZART, J. A. S. As Instituições Superiores de Auditoria: um estudo do nível de transparência fiscal dos países. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 3, p. 107-118, 2012.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.

A IMPORTÂNCIA DA INTERDISCIPLINARIDADE NA ABORDAGEM DO ENSINO SUPERIOR NA PERCEPÇÃO DE DOCENTES E DISCENTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Davson Mansur Irffi Silva

Doutorando em Educação, Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro (UTAD)/Portugal
davson.irff@pitagoras.com.br

Victor Hugo Pereira

Mestrando em Ciências Contábeis, UFMG
victorhpra@yahoo.com.br

Jordana de Castro Sousa

Especialista em Finanças e Controladoria, Centro Universitário Newton Paiva/MG
jordanacsousa@hotmail.com

Cristiano Moreira da Silva

Mestre em Economia de Empresas, FEAD/MG
cristianomoreirasilva@hotmail.com

RESUMO

Durante o aprendizado, seja na vida pessoal ou profissional, o indivíduo constrói a sua consciência da realidade, criando relações, dependências e interdependências que constituem uma forma de pensar e agir diante da realidade. Reúnem-se, assim, os agentes, alunos e professores, verdadeiros artesãos, que moldam o conhecimento adquirido em busca da constituição de uma arte única e indivisível. Nesse contexto, em que se destaca a interdisciplinaridade, o objetivo geral deste artigo foi analisar as percepções de docentes e discentes do Curso de Ciências Contábeis sobre a importância da interdisciplinaridade no ensino superior. Em termos metodológicos, esta pesquisa se classifica como descritiva e bibliográfica. O universo da pesquisa foi constituído por 94 discentes e 10 docentes do Curso de Ciências Contábeis, período noturno, de uma instituição privada de ensino superior sediada na Região Metropolitana de Belo Horizonte - MG. Foram aplicados questionários semiestruturados e os dados foram analisados através de análise de conteúdo. A pesquisa tem cunho predominantemente qualitativo, todavia tomará dimensões quantitativas, por utilizar procedimentos estatísticos. Os resultados evidenciaram que o processo de aprendizagem possui particularidades com a aplicação da teoria na prática acadêmica. O exercício dessa ação permite à comunidade discente a ampliação dos seus conhecimentos vinculados a situações-problema reais. Além disso, possibilita aos professores a reflexão no campo de ensino no qual a disciplina lecionada está envolvida, assim como nas inter-relações com as demais disciplinas que compõem o Curso. Contribuiu, também, para que os participantes desenvolvessem posturas mais colaborativas e menos impositivas.

Palavras-chave: Interdisciplinaridade; Construção do conhecimento; Aprendizagem colaborativa; Ensino superior.

1 INTRODUÇÃO

A educação é um bem fundamental para o desenvolvimento de qualquer nação do mundo, pois não há notícia de um país que tenha conseguido alcançar elevados índices de qualidade de vida sem antes ter educado seu povo de modo satisfatório. A educação irá refletir em todo o caminho de cada indivíduo no que se refere às experiências vividas durante toda a

sua vida, pois desde o nascimento o homem sofre os reflexos de fatos e acontecimentos que requerem adaptações e mudanças em sua forma de agir, sendo envolvido por novas experiências e novas situações que necessitam de diferentes soluções e abordagens. A educação é, portanto, o suporte essencial para a preparação de um cidadão, pois lhe fornece habilidades para aplicar o que foi apreendido e acumulado, dando-lhe condições de refletir, criticar e criar (OTTI; PIRES, 2010).

Segundo Davenport e Prusak (1998, p. 14), “o conhecimento não é algo novo [...], novo é reconhecer o conhecimento como um ativo corporativo e entender a necessidade de geri-lo e cercá-lo do mesmo cuidado dedicado à obtenção de valor de outros ativos mais tangíveis”. A formação de uma jovem sociedade é um valor tangível cujo modelo base é suprido pela tríade: gerar conhecimento, inovar ações e empreender ideias que sejam verdadeiramente atrativas à atenção desse público.

No processo educacional, o professor não é aquele que ensina, mas o que desperta no aluno a vontade de aprender, estimula e motiva o aprendiz (PIAGET, 1982). O docente é o cientista que traduz, guia os pensamentos do indivíduo pelo caminho do conhecimento. A realização de um indivíduo, na interpretação das suas necessidades, adquiriu personalidade própria, quase que única. Nesse sentido, o caminho seguido por alguns não é o mesmo que será perseguido por todos. O docente é o agente que pode promover o inter-relacionamento de conteúdos de acordo com os interesses do grupo ou simplesmente do indivíduo, o que se pode chamar de interdisciplinaridade.

A interdisciplinaridade está ligada ao ato de inter-relacionar conteúdos diversos que conduz o aluno a novos conhecimentos, uma vez que se utiliza das bases cognitivas. Embora a especialização nos conduza ao entendimento aprofundado de determinado assunto, a compreensão interdisciplinar está além do que se pode imaginar. Delegada às configurações e às perspectivas múltiplas, a interdisciplinaridade procura desvendar os caminhos apresentados pelo estudo da disciplina e as relações laterais que as disciplinas envolvidas podem apresentar durante a realização de um estudo.

Portanto, essas metodologias ativas de ensino-aprendizagem podem ser entendidas como um processo de inserir o aluno de forma ativa no ambiente prático de sua atuação profissional ainda no período acadêmico, incentivando o discente a buscar soluções para diversos problemas que lhe forem apresentados, e isso possibilita que se coloque em prática, já na graduação, a capacidade de análise, reflexão, além de proporcionar meios que levem o discente à produção de novas pesquisas (MITRE et. al., 2008).

Nesse contexto, a Contabilidade é uma ciência social aplicada que sofre influências dos aspectos culturais, históricos, políticos e econômicos da sociedade em geral, o que influencia de forma relevante também os procedimentos contábeis de cada país e, conseqüentemente, a mensuração das riquezas (NIYAMA, 2009). O perfil do contador previsto na Resolução CNE/CES nº 10/2004, do Conselho Nacional de Educação, para o curso de Ciências Contábeis, indica características qualitativas necessárias tais como: postura ética e profissional, visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil, motivação e liderança, capacidade de participação em equipes multidisciplinares, iniciativa, análise crítica e interação com a comunidade (PINHEIRO et al., 2013).

Diante do exposto, o objetivo geral do presente estudo foi responder à seguinte inquietação: Quais as percepções dos docentes e discentes do Curso de Ciências Contábeis sobre a importância da interdisciplinaridade no ensino superior?

O desenvolvimento de temas que levem ao estudo investigativo pode contribuir para que os alunos conheçam melhor as causas dos problemas da sociedade, ou seja, as ações investigativas irão direcioná-los à solução do problema identificado. Os estudos promovidos

irão criar um mecanismo no qual o aluno pode se realizar enquanto ser ou enquanto profissional, proporcionando uma vida melhor para si mesmo e na sua relação com a sociedade.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Interdisciplinaridade

Definir a interdisciplinaridade é, por si só, um manifesto de palavras e frases que se articulam no sentido de formar uma idéia. Deparamo-nos com uma arquitetura que se impõe em forma de texto e/ou de pensamentos na busca da interpretação da realidade. Expressamos percepções que se revelam, se formam, se alinham e constituem novos conceitos que podem ou não romper paradigmas. Mas há um porém: esse conhecimento não se solidifica, mas se aprimora com o tempo, nos encontros programados e não programados, nos quais a construção da identidade pessoal e coletiva de uma escola supõe que essa ação superará a dicotomia subjetividade/objetividade, tendo em vista a totalidade (FAZENDA, 2012). Outrossim, o indivíduo não se vê isolado em suas ações, ele se posiciona perante o coletivo, na busca de alternativas que o conduzirão à solução em benefício do coletivo.

A interdisciplinaridade não se importa em tentar “explicar as causas das ações e representações dos indivíduos sob determinadas situações de vida, mas compreendê-las a partir da forma como elas ocorreram” (FAZENDA, 2012, p. 47). Na abordagem interdisciplinar, evoca-se um espaço comum, um fator de coesão entre saberes diferentes (GUSDORF, 1985), uma vontade comum que os especialistas das diversas disciplinas devem possuir e à qual aceitam esforçar-se, fora do seu domínio próprio e da sua linguagem técnica, para aventurar-se num domínio de que não são proprietários exclusivos (POMBO, 2004). Assim, a interdisciplinaridade pode ser definida como:

[...] o processo de responder a uma questão, resolver um problema ou tratar um tema que seja tão amplo ou complexo para ser abordado adequadamente por uma única disciplina ou profissão, e tirar partido de perspectivas interdisciplinares e integrar suas ideias, produzindo uma compreensão mais abrangente (KLEIN; NEWELL, 1997, p 393-394, tradução nossa).¹

A interdisciplinaridade cria relações laterais entre os conteúdos. A proposta do tema visa a identificar as relações horizontais existentes, ou construídas, entre os conteúdos, na tentativa não somente de aprofundar, mas de ampliar o campo de percepção do aluno. O aluno é o mentor das relações que vierem a ocorrer de forma natural, enquanto que o professor é o supervisor do processo, condutor de um aprendizado que se desnuda naquele momento e não em outro.

Nesse contexto, é salutar a ponderação de Teixeira (2008) sobre as ações do professor na condução dos estudos interdisciplinares. Segundo ele, nesse momento, o papel de mediador, orientador e parceiro de suas produções alinhar-se-á à proposta do aluno. A interação entre aluno e professor ocasionada pelo tema terá um ponto de convergência, determinado ainda na fase inicial dos estudos. Nesse sentido, o professor irá orientar o discente, sugerindo, discutindo, conduzindo, analisando, instigando, contrapondo ideias. “O professor, nessa proposta de trabalho, não deve se distanciar do processo de aprendizagem do aluno, apenas aguardando os resultados finais e a data da entrega dos trabalhos” (TEIXEIRA, 2008, p. 199). Um benefício latente desse estudo relaciona-se ao fato de que o professor pode conduzir o processo de aprendizagem no sentido de o aluno buscar novos conhecimentos e novas relações que, até

¹ [...] a process of answering a question, solving a problem, or addressing a topic that is too broad or complex to be dealt with adequately by a single discipline or profession and drawing on disciplinary perspectives and integrating their insights by producing a more comprehensive understanding.

então, encontravam-se fora do alcance da sua percepção. “As abordagens interdisciplinares significam uma inovação importante no processo de gerar o conhecimento” (DOMINGUES, 2004, p. 16).

2.1.1 A mediação didática na interdisciplinaridade

A mediação didática praticada pelo professor frente aos conteúdos de ensino tem como espectador o aluno enquanto sujeito do conhecimento. Realizar o entendimento de mediação didática remete-nos ao entendimento de mediação cognitiva. A hipótese mais forte é de que as ciências cognitivas constituem uma nova disciplina científica no sentido clássico do termo, assim como antes aconteceu com a física, a química, a biologia ou a sociologia. Nos dias atuais, a emergência das ciências cognitivas corresponderia “ao lento desvelar de uma área inexplorada da realidade – a cognição – mediante a qual se caminharia no sentido de uma crescente complexidade e aproximação ao humano” (POMBO, 2004, p. 84).

A palavra *cognitione* tem a sua origem nos escritos de Platão e Aristóteles. Cognição é o ato ou processo de aquisição do conhecimento que ocorre através da percepção, da atenção, associação, memória, raciocínio, juízo, imaginação, pensamento e linguagem. Cada um constrói sua própria estrutura de conhecimento. Faz-se isso explorando as informações recebidas do ambiente, tratando-as com base na experiência pessoal de vida e na troca de experiências com outras pessoas. Niemann e Brandoli (2012, p. 6) ressaltam que “para o construtivismo, nada mais revelador do funcionamento da mente de um aluno do que seus supostos erros, porque evidenciam como ele releu o conteúdo aprendido. O que as crianças aprendem não coincide com aquilo que lhes foi ensinado”.

Becker (1994) considera que o construtivismo não é uma prática nem um método, mas sim uma teoria que permite conceber o conhecimento como algo que não é dado, e sim construído e constituído pelo sujeito através da sua ação e da interação com o meio. As transformações ocorridas no homem não somente modificam a sua própria essência, mas a natureza daqueles que estão no seu entorno. A sinergia de um processo de mudança propulsiona uma transformação que condiciona o meio social a modificar suas diretrizes pessoais e profissionais. Consequentemente, as escolas seguem o caminho trilhado pela nova realidade humana, adéquam-se em atender a uma demanda educacional voltada a formar pessoas que irão não somente aceitar, mas propor novas mudanças.

Nas proposições epistemológicas de Piaget (1974), a concepção do desenvolvimento humano é construída com base em novas teorias pedagógicas, na medida em que o sujeito passa a ser visto como capaz de construir o conhecimento na interação com o meio físico e social. O construtivismo vê o aluno como participante ativo do próprio aprendizado, mediante a experimentação, a pesquisa, o trabalho em grupo, suscitando a dúvida e levando ao desenvolvimento do raciocínio, entre outros processos.

2.1.2 Os agentes envolvidos no processo de aprendizagem

Os agentes que influenciam na formação educacional de um indivíduo são: a sociedade, a instituição de ensino, o professor e o aluno. A instituição de ensino possui um posicionamento-chave. Inserida na sociedade, ela interpreta o passado, analisa o presente e projeta no futuro a educação que será dada aos seus discentes. Masetto (2008, p. 14) considera que a função do Ensino Superior é “[...] criar situações favoráveis ao desenvolvimento dos aprendizes nas diferentes áreas do conhecimento, no aspecto afetivo-emocional, nas habilidades e nas atitudes e valores”. Saviani (1984, p. 9) considera que a função da escola é “[...] difundir a instrução, transmitir os conhecimentos acumulados pela humanidade e sistematizados logicamente”.

Libâneo (1982) também enfatiza o papel da escola na formação intelectual e moral dos alunos, para que estes possam assumir o seu papel na sociedade.

A sala de aula é uma célula de transformação, onde o professor introduz o conteúdo, seja ele simples ou complexo, associado ou separado, lapidando o conhecimento no aluno. O sucesso profissional que recebe uma educação adequada representa a excelência na prestação de serviços realizada durante a formação do profissional. Para Freire (2001, p. 266), “[...] estudar é uma preparação para conhecer, é um exercício paciente e impaciente de quem, não aprendendo tudo de uma vez, luta para fazer a vez de conhecer”.

2.2 O conhecimento como processo

O homem encontra-se em processo contínuo de aprendizagem. Uma série de descobertas faz parte da construção de saberes de um indivíduo ao longo da jornada de sua própria existência. Tardif (2002, p. 112) considera que os saberes se constituem em “[...] saberes-fazer, competências e habilidades que servem de base ao trabalho dos professores no ambiente escolar”. O professor deve ser aceito como um ator que “assume a prática a partir de significado que ele mesmo lhe dá, um sujeito que possui conhecimentos e um saber-fazer provenientes de sua própria atividade” (TARDIF, 2002, p. 239). O conhecimento teórico associado ao conhecimento prático favorece o aprendizado do aluno. Trata-se do saber-fazer “na prática”. A experiência favorece o aprendizado pelas ilustrações provenientes da experiência do professor na sua área de atuação. Delors (1999) apregoa que a educação deve transmitir, de fato, de forma maciça e eficaz, cada vez mais saberes e saber-fazer evolutivos adaptados à civilização cognitiva, pois são as bases das competências do futuro. Compete, ainda, à educação fornecer os mapas de um mundo complexo e em constante agitação e, ao mesmo tempo, as diretrizes que permitam movimentar por ele.

O saber do indivíduo não se formula na especulação, ou seja, no simples exercício do pensamento. Baseia-se, igualmente, na observação e experimentação, fundamentos do método científico, que nascem do encontro da especulação com a empiria. O método científico passa a ser o parâmetro para o conhecimento verdadeiro e a experimentação, fonte de autoridade para a fundamentação do saber. Demo (1994, p. 15-16) afirma que “[...] o processo de evolução da humanidade está diretamente vinculado com a qualidade do conhecimento adquirido”. Mas, para isso, é necessário que o conhecimento “se elabore e reelabore no âmbito educativo”.

O conhecimento científico exige o desvendar das relações entre os seus princípios explicativos, devendo ser expressos sob a forma de enunciados que explicam os fatos e fenômenos envolvidos, relacionados a um problema, de modo a deixá-lo claramente expresso em suas propriedades. O conhecimento não é estático, mas um processo dinâmico que permite ser alterado pelo ponto de vista do observador, não somente com o objetivo de criticar o que foi concretizado (finalizado), mas com o objetivo de questioná-lo e proporcionar outros ângulos de observação que até então não haviam sido considerados por outros pontos de vista. Essa é uma dinâmica que não se finda com um processo de observação, esmera-se em novas perspectivas dos observadores.

2.3 Estudos anteriores

Quanto às pesquisas anteriores que discutem a temática em questão, pode-se destacar o estudo de Beck e Rausch (2014), que objetivaram verificar a percepção dos discentes do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau em relação aos fatores que influenciam o processo de ensino-aprendizagem. Os resultados foram consubstanciados e confrontados com as percepções obtidas também por questões subjetivas e revelam as seguintes variáveis de maior importância na percepção dos alunos: (a) quanto ao fator aluno, a motivação

(0,774) e a atitude com a disciplina (0,612); (b) com relação ao fator assunto, os tipos de aprendizagem requeridos (0,741) e a estrutura de componentes e relações (0,532); e (c) quanto ao fator professor, a atitude com a matéria ensinada (0,677) e a situação estimuladora ambiental (0,516). Dessa forma, os autores concluíram que a melhoria no processo de ensino-aprendizagem em Contabilidade pode ser desenvolvida por meio da identificação e do aperfeiçoamento das variáveis caracterizadas pelos alunos como de maior importância.

Por sua vez, o estudo de Guerra e Teixeira (2016) teve como motivação verificar se a adoção de metodologias ativas de ensino no Curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior privada, situada na região da Zona da Mata mineira, contribuiu para o desempenho dos seus discentes, sendo caracterizada como desempenho, no estudo, a melhoria das notas dos estudantes. O período analisado no estudo compreendeu os anos 2011 e 2014. Os dados analisados foram coletados a partir de documentos cedidos pelos colaboradores da instituição. Os resultados mostram que há evidências de que a utilização das metodologias ativas no Curso de Ciências Contábeis contribuiu para o desempenho dos estudantes no período estudado.

Colocar a interdisciplinaridade em teste foi uma das motivações do ensaio qualitativo e descritivo de Araújo, Sanches Júnior e Gomes (2015). O estudo dos autores lidou com dados empíricos de natureza bibliográfica e documental, complementados por entrevistas. O objetivo estratégico foi investigar a compreensão, na ciência administrativa, da grandeza entropia presente na Teoria Geral dos Sistemas (TGS), que é tida como proposição interdisciplinar de impacto atual, sessenta anos depois de sua apresentação. Os autores concluíram que a Administração tem problemas ao trabalhar com essa grandeza, pois, enquanto o conhecimento gerado pela aplicação instrumental da interpretação estatística da entropia percebeu-se sólido, as interpretações de caráter termodinâmico da entropia são passíveis de contestação, sendo foram ignoradas ao longo do período, com implicações negativas e substanciais, uma vez que a entropia não explica a desordem organizacional, como foi incorporado pela Administração.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A utilização e a especificação dos métodos utilizados para o desenvolvimento de pesquisas são essenciais, pois atribuem caráter científico aos estudos, distinguindo-os das demais formas de conhecimento. As pesquisas acadêmicas classificam-se quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema (MALHOTRA, 2006). A metodologia é o emprego do conjunto de métodos, procedimentos e técnicas que cada ciência em particular põe em ação para alcançar os seus objetivos. A colaboração entre demonstração lógica e experimentação, a interação entre ciência pura e tecnologia, é uma característica do espírito científico contemporâneo (MATIAS-PEREIRA, 2012). Dessa forma, quanto aos objetivos pretendidos, esta pesquisa se classifica como descritiva e bibliográfica. O estudo descritivo tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então o estabelecimento de relações entre as variáveis. As finalidades são observar, registrar e analisar os fenômenos ou sistemas técnicos sem, entretanto, entrar no mérito dos conteúdos (GIL, 2009). Esse método exige do investigador uma série de informações sobre o que se deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987), no caso a realidade de docentes e discentes do Curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior da Região Metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais.

Os procedimentos técnicos utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa foram seguidos à luz de uma ampla pesquisa bibliográfica elaborada a partir de material publicado.

Esta pesquisa foi feita a partir do levantamento dos referenciais teóricos já analisados e publicados por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos e páginas da *web*.

No que se refere ao estudo bibliográfico, foi realizada uma revisão sobre a temática de interdisciplinaridade do ponto de vista da mediação didática e dos agentes envolvidos no processo de aprendizagem. Para tanto, foi utilizada a literatura disponível concernente ao assunto que será pesquisado. Segundo Vergara (2015), a pesquisa bibliográfica é um estudo que se desenvolve embasado em material público. O universo da pesquisa foi constituído por 94 discentes e 10 docentes do Curso de Ciências Contábeis, período noturno, de uma instituição privada sediada na Região Metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais. O motivo de escolha dessa instituição foi devido à acessibilidade.

Foram aplicados questionários semiestruturados no período de fevereiro a junho de 2016. Assim, a amostra configura-se como não probabilística e formada pelo critério de acessibilidade. Conforme Beuren et al. (2008), esse é um método de coleta de dados feito por meio da interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Para análise desses dados, foi aplicada a análise técnica de conteúdos, a fim de aproveitar as principais informações coletadas na técnica de levantamento de dados. Quanto à abordagem do problema e ao tratamento dos dados, este estudo se enquadra como pesquisa predominantemente qualitativa, pois procurará compreender os dados no contexto em que foram produzidos. Raupp e Beuren (2004, p. 92) explicam que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno estudado”.

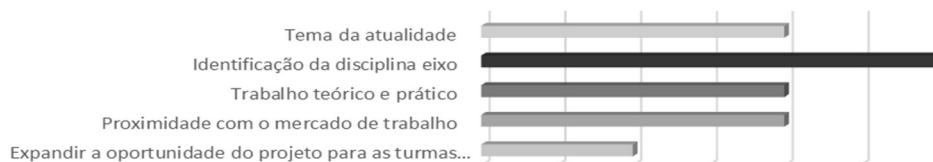
Este estudo também tomará dimensões quantitativas, por utilizar procedimentos estatísticos manipulados nos programas *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) v.20.0[®] e *MS Excel*, a partir da utilização da Estatística Descritiva, com o intuito de analisar os dados disponibilizados pelas universidades, a fim de elaborar gráficos, tabelas e quadros, necessários para a compreensão da análise qualitativa e para o desenvolvimento do estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Resultado do estudo qualitativo – 1ª Fase: Professor

Os professores participaram nas duas etapas. A primeira pesquisa foi aplicada no início do semestre letivo e a segunda, no final do semestre. Essas ações caracterizam a pesquisa como *ex-post-facto*, ou seja, realizada antes e depois do processo de observação. Nessa etapa da pesquisa, tem-se o envolvimento de oito homens (80,0%) e duas mulheres (20,0%). Os critérios utilizados pelo professor para promover a construção do trabalho interdisciplinar junto aos alunos, embora as respostas não tenham criado categorias específicas, alinham-se no resultado, conforme Gráfico 1.

Gráfico 1: Construção do trabalho interdisciplinar

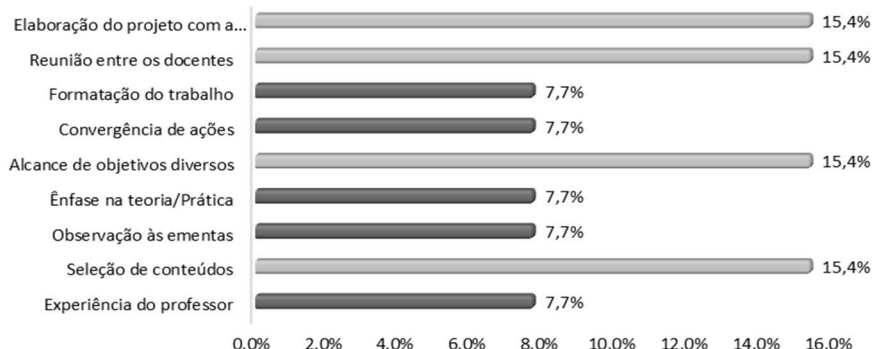


Fonte: Elaborado pelos autores.

Diante das respostas obtidas, verifica-se que a *identificação da disciplina eixo* (30,0%) é a ação precursora no processo, pois somente a partir dessa definição é que se podem iniciar as atividades. Os tópicos “tema da atualidade”, “trabalho teórico prático” e “proximidade com

o mercado de trabalho” perfazem o percentual de 20,0%. Por outro lado, “expandir a oportunidade do projeto para as turmas envolvidas” ficou na ordem de 10,0%.

Gráfico 2: Elaboração do trabalho interdisciplinar



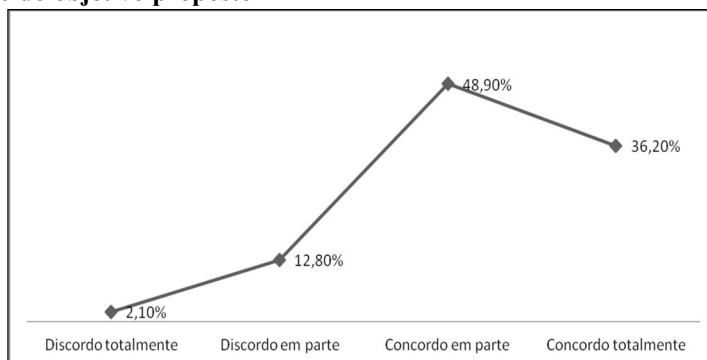
Fonte: Elaborado pelos autores.

As respostas dos professores destacam: elaboração do projeto com a participação dos professores envolvidos; reunião entre os docentes; alcance de objetivos diversos; e seleção de conteúdos.

4.2 Resultado do estudo quantitativo – Fase única: Aluno

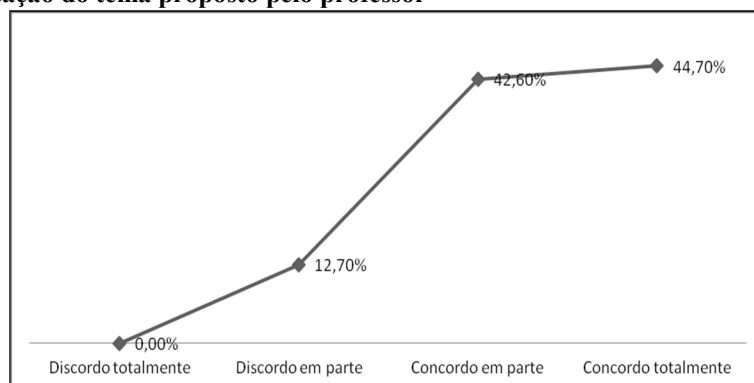
A amostra contou com 47 (quarenta e sete) alunos, pertencentes aos cursos em nível de bacharelado. O perfil dos alunos é o seguinte: 23,4% têm acima de 34 anos e estão no intervalo entre 26 e 33 anos, e outros 23,4% estão na faixa etária de mais de 34 anos; percebe-se que 46,8% dos entrevistados podem contribuir com alguma experiência relacionada ao trabalho ou à sua vida pessoal. Apenas 8,5% dos entrevistados são alunos irregulares (somatório do 4º e 8º períodos, 6,4% e 2,1%, respectivamente). Esse dado aponta que, provavelmente, esses alunos não estão matriculados nas demais disciplinas do período do curso, o que representa a falta de inter-relacionamento com o tema proposto. Para as dificuldades observadas na abordagem interdisciplinar destacam-se três tópicos: a comunicação entre os alunos (46,8%), o tempo para a realização da tarefa interdisciplinar (36,2%) e a ausência de alunos nas reuniões destinadas à realização da tarefa (31,9%). O processo interdisciplinar tem o *start* com as ações realizadas pelo professor. O Gráfico 3 considera: “Os professores direcionaram as suas ações, em sala de aula, para a construção do trabalho interdisciplinar”.

Gráfico 3: Construção do objetivo proposto



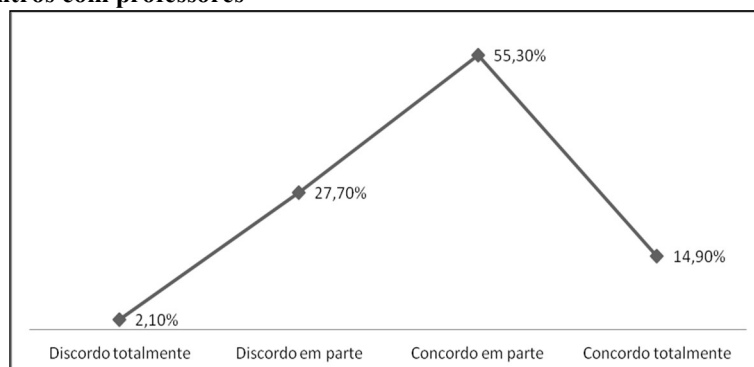
Fonte: Elaborado pelos autores.

Os percentuais referentes às afirmativas concordo em parte e concordo totalmente somam 85,2%. O dado concordo em parte possui sua representatividade (48,9%) e merece consideração no estudo.

Gráfico 4: Identificação do tema proposto pelo professor

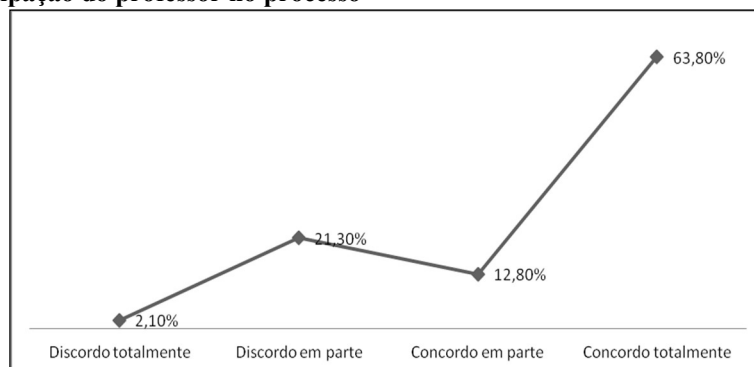
Fonte: Elaborado pelos autores.

Quanto à afirmação os encontros realizados pelos professores, ao longo do semestre, atenderam às minhas perspectivas no desenvolvimento do trabalho interdisciplinar, Gráfico 5, verifica-se o engajamento dos professores no processo.

Gráfico 5: Os encontros com professores

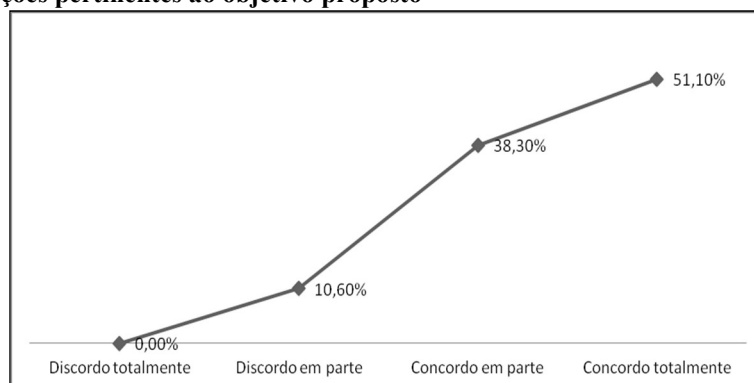
Fonte: Elaborado pelos autores.

Dos entrevistados, (29,8%) consideram que os encontros poderiam ocorrer com mais frequência. No Gráfico 6 a seguir, com a afirmação O professor participou e foi importante no processo de construção do trabalho interdisciplinar, o aluno reconhece a importância do professor.

Gráfico 6: A participação do professor no processo

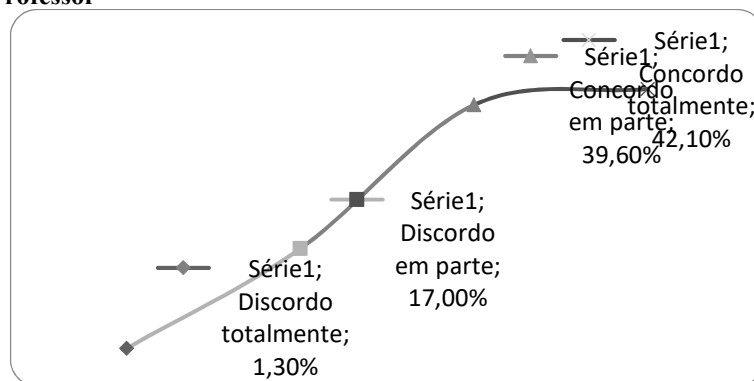
Fonte: Elaborado pelos autores.

O aluno entende que o professor pode transformar a tarefa em um trabalho mais prazeroso ao aprendizado, uma vez que 63,8% concordam totalmente. O Gráfico 7 identifica se os professores direcionaram as ações do aluno, em sala de aula, para a construção do objetivo proposto.

Gráfico 7: Informações pertinentes ao objetivo proposto

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os percentuais 51,1% (Concordam totalmente) e 38,3% (Concordam em parte) representam 84,4%, um dado que se torna significativo. Os resultados apresentados no Gráfico 8 proporcionam uma análise abrangente das afirmações coletadas no decorrer dos gráficos 3, 4, 5, 6 e 7, que tratam sobre a abordagem do professor.

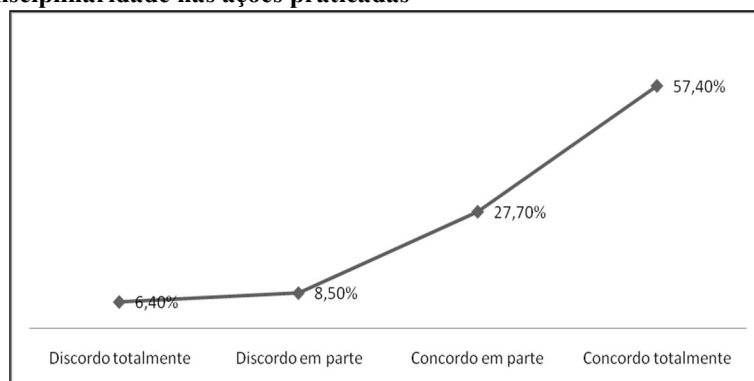
Gráfico 8: Moda: Professor

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação à participação do professor, a tendência é a resposta Concordo totalmente, com 81,7%, mas não se pode desconsiderar que 18,3% discordam dessas afirmações no que se refere à participação do professor no projeto.

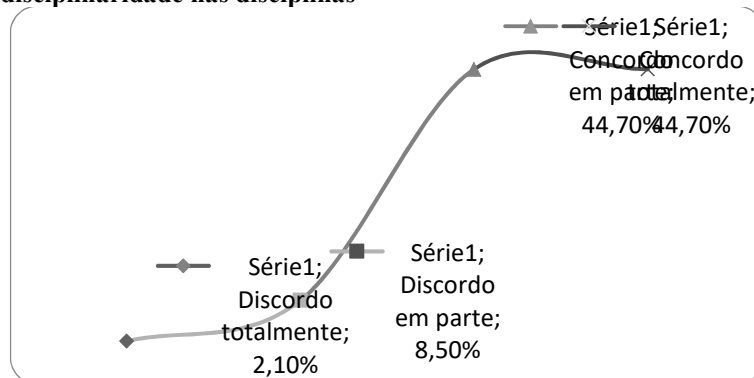
4.2.1 Interdisciplinaridade

Esse subtítulo representa afirmações pertinentes à interdisciplinaridade. No Gráfico 11, é possível identificar a interdisciplinaridade nas ações que se praticam na faculdade, não somente a identificação, mas a particularidade que a interdisciplinaridade cria com as ações do aluno. No Gráfico 9, são evidenciados os resultados para a seguinte questão: É possível identificar a interdisciplinaridade nas ações que pratico na faculdade? Os resultados evidenciam a assimilação do conteúdo e a aplicação na realidade. Sobre a questão que pergunta se as disciplinas possuem as particularidades, de certa forma, necessárias ao entendimento, cabe à instituição de ensino, através dos seus profissionais, promover a união do que um dia foi separado, assim como entender os relacionamentos que ocorrem entre as partes. Obteve-se como resposta:

Gráfico 9: A interdisciplinaridade nas ações praticadas

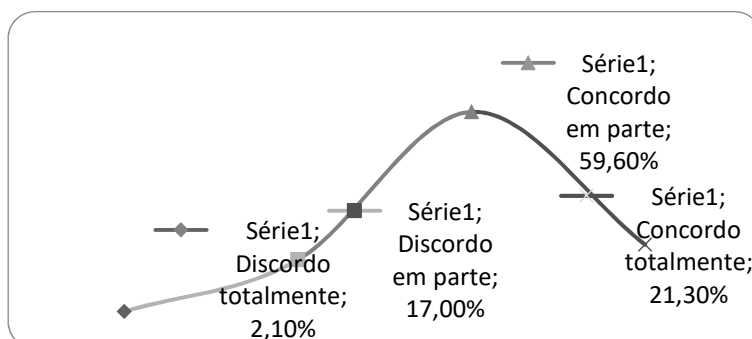
Fonte: Elaborado pelos autores.

Já em resposta à questão “A interdisciplinaridade proporcionou-me assimilar, relacionar, inter-relacionar e transrelacionar os conteúdos diversos das disciplinas ofertadas no semestre”, para verificar a interdisciplinaridade, obtiveram-se os resultados apresentados no Gráfico 10:

Gráfico 10: A interdisciplinaridade nas disciplinas

Fonte: Elaborado pelos autores.

O Gráfico 11 mostra as respostas para a questão “Os diversos conteúdos (inter-relacionados) ofereceram-me a possibilidade de desenvolver o trabalho escolar com tranquilidade”. Buscou-se, com essa questão, identificar as relações ocorridas entre as disciplinas. Os resultados obtidos foram:

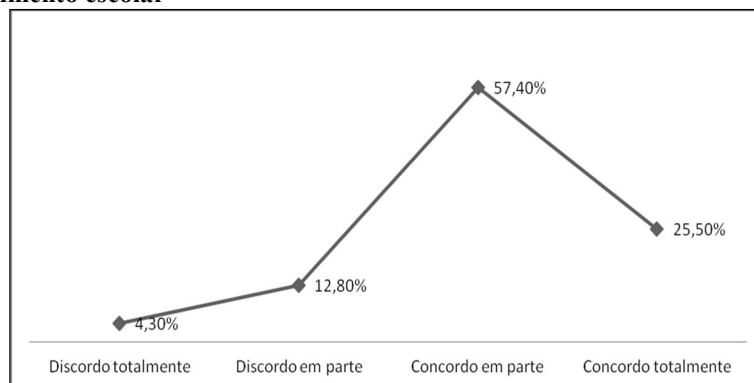
Gráfico 11: O trabalho escolar

Fonte: Elaborado pelos autores.

A construção é gradativa, não se pode eliminar etapas. As lacunas produzem dúvidas no entendimento do aluno que, em um dado momento de decisão, gerará incredibilidade nas

suas ações. A “tranquilidade proporcionada nessas relações” nos conduz à abstração do texto, no tocante à subjetividade do aluno na interpretação dos fatos vivenciados no decorrer do trabalho realizado. “Os diversos conteúdos (inter-relacionados) ofereceram-me a possibilidade de desenvolver o trabalho escolar com tranquilidade” é uma afirmação que visa à construção do processo de aprendizagem. O Gráfico 12, que aborda a afirmação “O desenvolvimento do trabalho possibilitou um melhor rendimento escolar ao longo do semestre letivo”, relaciona-se à realização da tarefa e ao seu aproveitamento no período cursado.

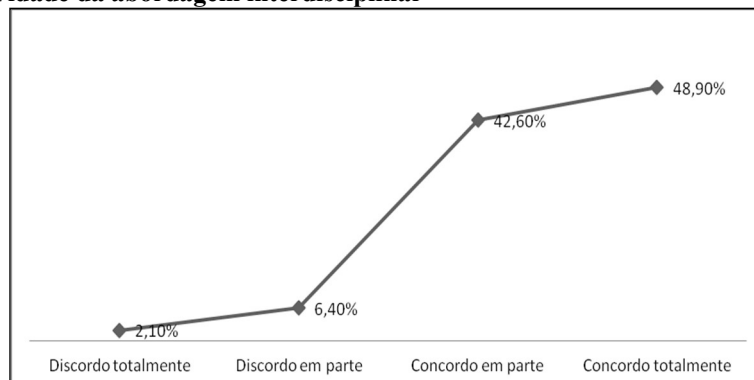
Gráfico 12: O rendimento escolar



Fonte: Elaborado pelos autores.

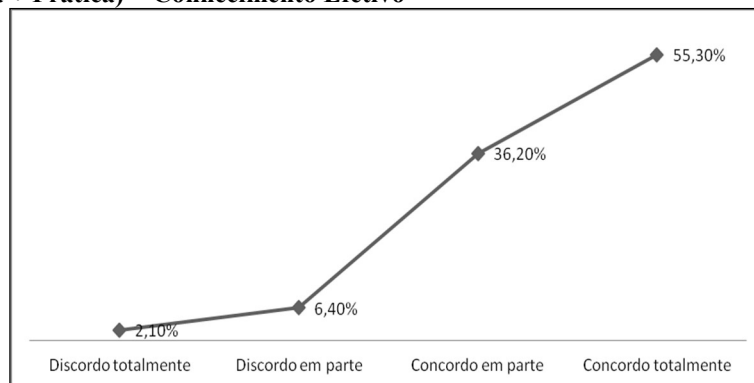
O total de concordância é de 82,9% que consideram que a interdisciplinaridade é responsável por uma melhoria no rendimento escolar. O Gráfico 13 a seguir aborda a afirmação “A interdisciplinaridade é uma abordagem de ensino efetiva na minha formação”. Essa afirmação oferece o amparo necessário para que a aula seja ministrada na amplitude necessária às inter-relações de conteúdos.

Gráfico 13: A efetividade da abordagem interdisciplinar



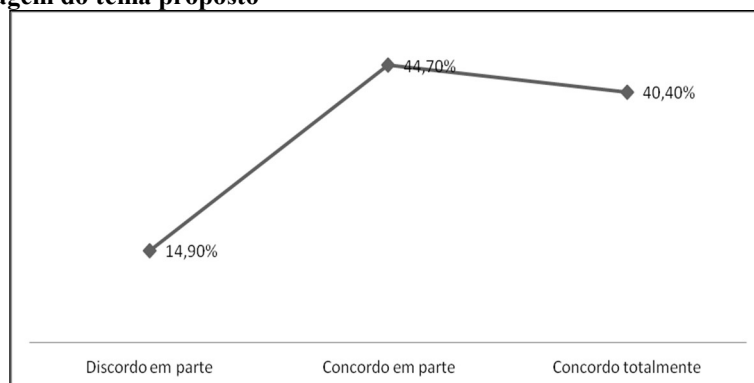
Fonte: Elaborado pelos autores.

No Gráfico 14 a linha de tendência potencial apresenta um comportamento ascendente. Isso significa que há uma possibilidade de, no futuro, se alcançar uma maior concordância entre os envolvidos. A afirmação proposta no Gráfico 14, a seguir, foi: “A soma do que aprendi na teoria e realizei na prática aumentou o meu conhecimento e proporcionou-me uma visão diferente do aprendizado”. Buscou-se investigar a associação entre teoria e prática. A frequência das respostas é representada no Gráfico 14.

Gráfico 14: (Teoria + Prática) = Conhecimento Efetivo

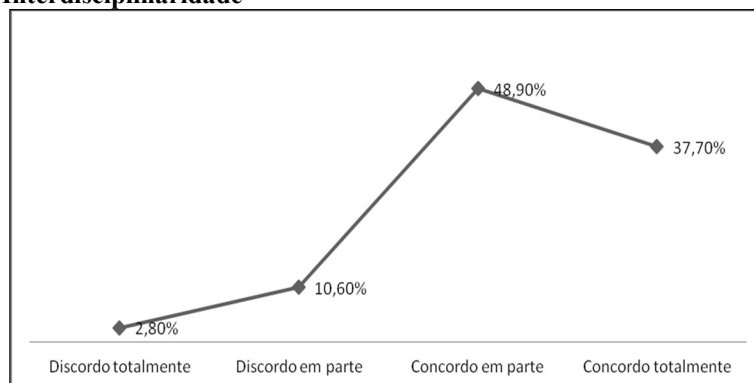
Fonte: Elaborado pelos autores.

Nesse caso, verifica-se que o conhecimento adquirido não é efêmero. O exercício da prática conduz à perfeição, cria a possibilidade de aprender a fazer.

Gráfico 15: Abordagem do tema proposto

Fonte: Elaborado pelos autores.

Um percentual de 85,1% dos abordados considerou que o tema possui particularidades com a disciplina. Esse é um dado singular: informa que o professor demonstra lecionar em conformidade com o plano de ensino proposto no início do semestre. A afirmação proposta no Gráfico 15 – “Eu consigo identificar o tema proposto ao que é abordado nas disciplinas do período” – reporta ao tema e à sua particularidade com as demais disciplinas do período. O Gráfico 16 é uma composição dos gráficos 9 a 15. Verifica-se a Moda Interdisciplinar. Propõe-se uma investigação sobre a abordagem interdisciplinar enquanto processo de aprendizagem do discente.

Gráfico 16: Moda: Interdisciplinaridade

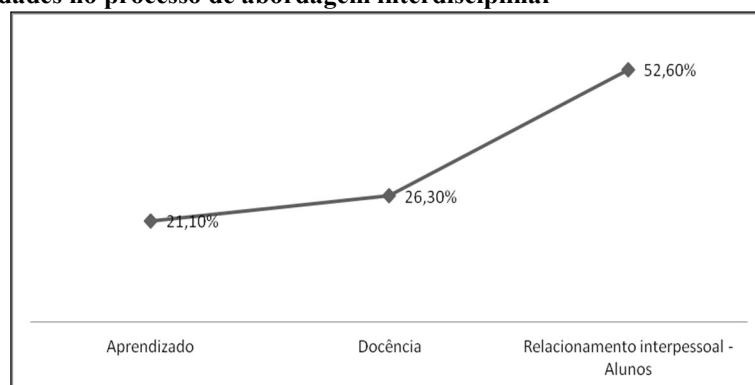
Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base nos resultados, pode-se inferir que a interdisciplinaridade é uma abordagem de ensino efetiva na formação do aluno, pois a união entre o que se aprendeu na teoria e o que se realizou na prática conduziu o discente ao senso crítico, proporcionando-lhe uma visão mais profunda do conteúdo aprendido.

4.3 Resultado do estudo qualitativo – Aluno

A parte da pesquisa deste trabalho que utilizou de metodologia qualitativa foi encaminhada com o intuito de enumerar ou medir os eventos e dificuldades no processo da abordagem interdisciplinar. Com referência à participação dos envolvidos nesse projeto, foram apresentadas algumas dificuldades. No caso proposto, a pesquisa identificou as subcategorias e assinalou aquelas com maior frequência.

Gráfico 17: Dificuldades no processo de abordagem interdisciplinar



Fonte: Elaborado pelos autores.

As dificuldades com o aprendizado (21,1%) são de certa forma esperadas. Para muitos desses alunos, essa é uma nova forma de aprender que envolve não somente as suas ações, mas as atitudes de pessoas com as quais eles ainda não tinham se relacionado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de aprendizagem aplica-se a todos os participantes do estudo, permitindo a partilha de informações e experiências vividas por alunos e professores. Permite a reflexão no campo de ensino, assim como nas inter-relações ocasionadas com as demais disciplinas que compõem o Curso. Na interpretação das respostas obtidas, verifica-se uma convergência positiva das respostas em concordar com a didática apresentada pelos professores ao longo do trabalho interdisciplinar. Dessa forma, concluímos que a didática é eficiente. Dentre as principais dificuldades apresentadas pelos alunos na abordagem interdisciplinar, pode-se observar que o professor é o catalisador de um processo no qual sua tarefa é apontar o caminho que conduzirá ao melhor trabalho a ser realizado. O engajamento nas ações a serem realizadas em sala de aula é representado por atitudes que podem envolver o aluno. As dificuldades identificadas pelos professores são: critérios, diretrizes do trabalho interdisciplinar e informações sobre a situação acadêmica aluno. Criar ações colaborativas entre professores e alunos é essencial no processo. O respaldo da instituição é fundamental nesse processo, uma vez que ele caracteriza sua funcionalidade. Nesse caso, o envolvimento da coordenação de curso, coordenação acadêmica e diretoria é essencial, pois outorga a importância do assunto em função da formação do discente.

No que tange às implicações para o desenvolvimento profissional docente, o estudo permite analisar que o processo de aprendizagem aplica-se tanto aos alunos como aos professores. Nas diversas relações existentes, a partilha de informações e experiências

possibilita a reflexão, provoca atitudes, no sentido de aprimorar ações em busca de soluções que sejam práticas à realidade da vida. Embora a investigação realizada conduza as ações do professor a um processo, não se pode aferrolhar o aprendizado em cartilhas de aprendizagem. É preciso instigar o aluno a pesquisar, relacionar, inter-relacionar e transrelacionar os conteúdos adestrados nas salas de aula. Ainda nas definições preliminares do trabalho interdisciplinar, envolver os professores na elaboração do projeto, compor ideias que se relacionam ao tema, definir os objetivos a serem alcançados, estabelecer diretrizes e critérios para se tomar decisões são passos indispensáveis.

Duas ações podem contribuir para a evolução desse trabalho. A primeira é experimentar a criação de uma comunidade de prática de ensino que possibilite a troca de ideias e informações entre os professores e os alunos; a segunda, incentivar ações colaborativas entre os professores para implementar os estudos interdisciplinares. O tema tem uma necessidade latente de atualização. Acompanha a diária evolução do homem nos seus diversos campos de atuação. A interdisciplinaridade não é amorfa. É um tema vivo que carece de ser alimentado pelo conhecimento, fomentado pelo aprendizado e motivado pelo aprimoramento. Nesse sentido, o professorado é diário. Praticar o ensino é exercitar provocações investigativas e colaborativas. Não é se acomodar com o que foi finalizado, é acreditar que o melhor ainda está por acontecer.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, U. P.; SANCHES JÚNIOR, P. F.; GOMES, A. F. Desafiando a interdisciplinaridade na ciência administrativa: o caso da entropia. **Cadernos EBAPE.BR**, v.13, n.4, p.664-686. 2015

BECKER, F. O que é o construtivismo? **Idéias**, n. 20, São Paulo, p. 87-93. 1994

BECK, F.; RAUSCH, R. B. Fatores que influenciam o processo ensino-aprendizagem na percepção de discentes do Curso de Ciências Contábeis. **Contabilidade Vista & Revista**, v.25, n.2, p.38-58. 2014.

BEUREN, I. M. et al. **Elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas. 2008.

DAVENPORT, T.; PRUSAK, L. **Conhecimento empresarial: como as organizações gerenciam o seu capital intelectual**. Rio de Janeiro: Campus. 1998.

DELORS, J. **Educação: um tesouro a descobrir**. 8. ed. São Paulo: UNESCO;MEC;CORTEZ. 1999.

DEMO, P. Crise dos paradigmas na educação superior. **Educação Brasileira**, Brasília, v. 16, n. 32, p. 15-48, jan./jul. 1994.

DOMINGUES, I. (Org.). **Conhecimento e transdisciplinaridade II: aspectos metodológicos**. Belo Horizonte: Editora UFMG. 2004.

FAZENDA, I. C. A. **Interdisciplinaridade: história, teoria e pesquisa**. 18. ed. Campinas: Papirus. 2012.

FREIRE, P. Carta de Paulo Freire aos professores: ensinar, aprender: leitura do mundo, leitura da palavra. **Estudos Avançados**, v.15, n.42, maio/ago. 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

GUERRA, C. J. O.; TEIXEIRA, A. J. C. Os Impactos da Adoção de Metodologias Ativas no

Desempenho dos Discentes do Curso de Ciências Contábeis de Instituição de Ensino Superior Mineira. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.10, n.4, p.380-397. 2016.

GUSDORF, G. **Reflexões sobre a Interdisciplinaridade**. Tradução de Homero Silveira. Paris: Belles Lettres; Convivium, XXIV, 128, 19-50. 1985.

KLEIN, J. T.; NEWELL, W. H. **Advancing Interdisciplinary Studies**. Handbook of the Undergraduate Curriculum: A Comprehensive Guide to Purposes, Structures, Practices, and Change. San Francisco: Jossey-Bass. 1997.

LIBÂNEO, J. C. Tendências pedagógicas na prática escolar. **Revista da Ande**, n. 6, p. 11-19. 1982.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisas de marketing**: uma orientação aplicada. Tradução de Laura Bocco. 4.ed. Porto Alegre: Bookman. 2006,

MASETTO, M. T. (Org.). **Docência na universidade**. 9. ed. Campinas: Papyrus. 2008.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2012.

MITRE, S. M.; SIQUEIRA-BATISTA, R.; GIRARDI-DE-MENDONÇA, J.M.; MOARIS-PINTO, N.M. de; MEIRELLES, C.A.B.; PINTO-PORTO, C.; MOREIRA, T.; HOFFMANN, L.M.A. Metodologias ativas de ensino-aprendizagem na formação profissional em saúde: debates atuais. **Ciência & Saúde Coletiva**, v.13, n.2, p. 2133-2144. 2008.

NIEMANN, F. A.; BRANDOLI, F. Jean Piaget: um aporte teórico para o construtivismo e suas contribuições para o processo de ensino e aprendizagem da Língua Portuguesa e da Matemática. In: ANPED SUL, 9. **Anais...** Seminário de Pesquisa em Educação da Região Sul. 2012.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas. 2009.

OTTI, E.; PIRES, C. B. Estrutura curricular do curso de ciências contábeis no Brasil versus estruturas curriculares propostas por organismos internacionais: uma análise comparativa. **Revista Universo Contábil**, v.6, n.1. 2010.

PIAGET, J. **Aprendizagem e conhecimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos. 1974.

_____. **O Nascimento da inteligência na criança**. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores. 1982.

PINHEIRO, F. M. G.; DIAS FILHO, J. M.; LIMA FILHO, R. N.; LOPES, L. M. S. O perfil do contador e os níveis de habilidades cognitivas nos exames Enade e suficiência do CFC: uma análise sob a perspectiva da taxonomia de Bloom. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v.11, n.1, p.50-65. 2013.

POMBO, O. **Interdisciplinaridade: limites e ambições**. Lisboa/Viseu: Antropos. 2004.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo, Atlas. 2004.

SAVIANI, D. **Escola e Democracia**: teorias da educação, curvatura da vara, onze teses sobre educação e política. São Paulo: Cortez. 1984.

TARDIF, M. **Saberes docentes e formação de profissional**. Petrópolis: Vozes. 2002.

TEIXEIRA, G. M. **Compromisso com a educação**: humanismo, paixão e êxito. 1. ed. Belo horizonte: Veredas & Cenários. 2008.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação: o positivismo, a fenomenologia, o marxismo. São Paulo: Atlas. 1987.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 15. ed. São Paulo: Atlas. 2015.

VYGOTSKY, L. S. **Mind in Society.** Cambridge: Harvard University Press. 1987.

CONFORMIDADE DA DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES NOS PORTAIS DE TRANSPARÊNCIA EM MUNICÍPIOS DAS REGIÕES SUL E NORDESTE

Maristela Da Cruz Scalcon

Graduada em Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

maristellascalcon@unochapeco.edu.br

Celso Galante

Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

Mestre em Contabilidade (FURB)

galante@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo tem por objetivo verificar as condições de prestação de contas nos portais eletrônicos de Prefeituras dos 10 menores municípios da Região Sul e Nordeste, observando o nível de transparência que cada um apresenta, relacionados aos itens de despesa, receitas, licitações, patrimônio, veículos, compras, contratos, e os demonstrativos os quais são considerados como principal conjunto de informações presentes na Lei de Transparência. Buscou-se identificar dentre os municípios abordados quais disponibilizam as informações de forma compreensível e de fácil acesso ao cidadão. Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como documental e à abordagem do problema classifica-se como quantitativa e quanto ao objetivo é de caráter descritivo. A coleta de dados foi efetuada por meio do acesso ao portal de transparência de cada município, com análise no nível de Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) que cada um apresenta. Os principais resultados apontam que a Lei da Transparência e a Lei de Acesso a Informação foram instituídas para favorecer todos que tem o direito de acompanhar e analisar os gastos públicos incorridos por meio eletrônico. A pesquisa parte do pressuposto de que os municípios da Região Sul estudados têm maior comprometimento e condições de apresentar as prestações de contas nos portais eletrônicos, contemplando inclusive o quesito da *accountability*. Entretanto os resultados demonstram que os municípios da Região Nordeste mesmo tendo criado os portais, demonstram falta de publicação de informações em relação aos principais itens exigidos pela Lei de Transparência descrita nas páginas eletrônicas.

Palavras-chave: Transparência; Prestação de contas; Prefeituras.

1 INTRODUÇÃO

A Lei de Transparência gerou uma série de mudanças, cooperando positivamente, a fim de proporcionar maior transparência e controle na administração pública. Foi criada com a finalidade de ampliar a forma de prestação de contas por meio eletrônico ao cidadão, possibilitando o acompanhamento das movimentações efetuadas pelos gestores nos órgãos públicos (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015).

No Brasil, a transparência é um dever da administração pública e um direito do cidadão, qualquer indivíduo tem o direito subjetivo de obter acesso às contas públicas sem ser questionado o porquê e para que se pretenda conhecer e obter tais informações dos diversos meios de comunicação, principalmente pelas redes sociais, fica cada vez mais difícil acobertar algo no exercício do poder (MOUTINHO; SENHORAS, 2013).

O Portal da Transparência é uma iniciativa da Controladoria Geral da União (CGU) que tem entre seus objetivos o combate à corrupção por meio da divulgação dos gastos e transferências do Governo Federal, a qual precisa ser completa, de fácil entendimento, e

acessível a todos. Neste sentido, o setor público beneficia-se da disseminação das tecnologias da informação, tornando a gestão mais eficiente e transparente, aproximando o cidadão das entidades governamentais. O emprego de novos recursos tecnológicos da informação oferece novas possibilidades de ganho de Transparência, melhorando a qualidade das informações produzidas pelas organizações (KEUNECKE; TELES; FLACH, 2011).

Nota-se que de nada adianta a informação ser pública se não houver qualidade e confiabilidade. A informação correta é tão importante quanto uma informação compreensível e relevante para tomada de decisão, desta forma deve-se evitar informações incorretas, incompletas e desatualizadas. Os governos devem assegurar que a informação a ser prestada seja completa, objetiva, confiável, relevante, fácil de encontrar e de compreender (MOUTINHO; SENHORAS, 2013).

A transparência tem como objetivo garantir a todos os cidadãos, individualmente ou pelas diversas formas em que costumam se organizar o acesso às informações que apontam as ações a serem praticadas pelos governantes, as em andamento e as executadas em períodos anteriores, demonstrando a ampla exposição, inclusive por meios eletrônicos e divulgação de audiências públicas, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas (CRUZ et al., 2012).

Paralelamente, a democracia contemporânea busca determinar uma interação entre o Estado e a sociedade, em que a esfera pública não se restringe ao poder estatal. As entidades públicas devem ter como foco o atendimento do interesse coletivo, e nesse íterim, torna-se relevante ampliar o nível de transparência para que os cidadãos possam acompanhar a prestação de contas e verificar seu desempenho (SILVA; PEREIRA; ARAUJO, 2014).

Desta forma, o poder público necessita demonstrar as origens e aplicações de recursos movimentados em sua gestão. A transparência da gestão fiscal no Brasil, a partir da LRF, passou a ser uma exigência legal, que pode ser periodicamente acompanhada e fiscalizada pelos órgãos competentes e pela população (CRUZ et al., 2012).

Neste sentido, o estudo busca responder o seguinte problema de pesquisa: Qual a conformidade na divulgação das informações disponibilizadas nos portais da transparência das Prefeituras de municípios da região sul e da região nordeste? A pesquisa tem como objetivo, analisar a conformidade na divulgação das informações disponibilizadas nos portais da transparência das Prefeituras de municípios da região sul e da região nordeste.

O estudo justifica-se pela importância de verificar o nível de transparência das prefeituras de municípios da região sul e nordeste, seu funcionamento e prestação de contas, possibilitando demonstrar a relevância social de suas informações e se estão sendo disponibilizadas de forma clara, para que o cidadão possa compreender e acompanhar de que forma estão sendo aplicados os recursos públicos. Portanto, este artigo procura investigar os portais da transparência dessas entidades, de forma comparativa, identificando dentre os municípios dessas regiões, que atendem e apresentam maior compreensibilidade nas informações divulgadas.

O estudo está organizado nas seguintes seções: inicialmente com a parte introdutória, em seguida apresenta-se a fundamentação teórica servindo de sustentação para a pesquisa. Foi destacada a Lei de responsabilidade fiscal, Transparência no setor público e a Lei de acesso à informação. Na sequência, a pesquisa busca apresentar os aspectos metodológicos utilizados para o desenvolvimento do trabalho, juntamente com a descrição, análise e interpretação dos dados coletados. E por fim, têm-se as conclusões e recomendações diante do tema abordado para futuras pesquisas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Os fundamentos teóricos apresentados a seguir se referem à Lei de Responsabilidade Fiscal, Transparência no setor público e a Lei de Acesso Informação. Busca-se destacar as mudanças e melhorias estabelecidas pelas legislações relacionadas à transparência e a Lei de acesso à informação.

2.1 Lei de responsabilidade fiscal (LRF).

O setor público brasileiro sofreu inúmeras mudanças e avanços com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, criada para controlar os gastos públicos, apresenta alguns desafios para os gestores, juntamente com as obrigações que precisam ser cumpridas dentro das entidades (LRF, 2000).

A Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi instituída com o objetivo de estabelecer as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, impondo ao gestor público o compromisso com uma política fiscal responsável, beneficiando dessa forma, o cidadão que passa a contar com transparência na administração e garantia da eficiente aplicação dos tributos pagos. (SOTHE; SOTHE; GUBIANI, 2012).

A referida Lei (LRF) estabelece a responsabilidade na gestão fiscal, por meio de atividades planejadas e transparentes que buscam manter um equilíbrio entre receitas e despesas, apontando maior controle nos níveis de endividamento e prevenindo possíveis desvios de recursos. O endividamento na área pública é verificado quando as receitas não são suficientes para cobrir as despesas, no entanto, a partir de maio do ano de 2000, a intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal buscou impor limites para que o endividamento fosse evitado, procurando quebrar paradigmas e impondo uma mudança no cenário das administrações públicas, as quais, invariavelmente, sempre foram geridas com déficit, o qual retrata o saldo negativo entre as receitas e despesas (LINHARES; PENNA; BORGES, 2013).

Considerado o principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal impôs limites e condições para a gestão das receitas e despesas e a transparência dessas contas, promovendo uma mudança institucional no emprego do dinheiro público. A LRF menciona que todos os órgãos e entidades públicas têm o dever de garantir o gerenciamento transparente da informação, proporcionando acesso, bem como a divulgação e proteção assegurando sua integridade e legitimidade (SILVA; PEREIRA; ARAUJO, 2014).

Com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, os municípios tiveram que buscar formas de se adequarem aos regulamentos impostos por ela. Todas as mudanças estabelecidas desde então, contribuíram para uma maior disponibilidade de recursos a serem aplicados na melhoria dos serviços públicos e a uma redução das dívidas, visto que a finalidade é buscar equilíbrio para os gastos públicos (LINHARES; PENNA; BORGES, 2013).

Estudos desenvolvidos sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal mostram avanços importantes na gestão dos recursos públicos e no cumprimento dos princípios norteadores da lei. Além da obrigatoriedade da divulgação, via internet, de documentos de acompanhamento da gestão fiscal, é importante ressaltar que o descumprimento da mesma poderá ocasionar a aplicação de sanções institucionais e penalidades penais e administrativas (SOTHE; SOTHE; GUBIANI, 2012).

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas orientadoras de finanças públicas no país e objetiva, o aprimoramento da responsabilidade na gestão fiscal dos recursos disponibilizados, por meio de ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (LRF, 2000).

A LRF (2000) destaca que para existir uma gestão pública responsável e confiável é

necessário que se tenha “transparência”. O princípio da transparência é conjectura básica e mesmo essencial à noção de gestão fiscal responsável, pois é vista como um meio de reduzir a corrupção no espaço público, tornando as relações entre Estado e sociedade, mais democráticas. Dessa forma, procura-se demonstrar a razão pela qual o princípio é instrumento fundamental na sustentação e na disciplina dos gastos públicos (WANDERLEY; SILVA; LEAL, 2012).

2.2 Transparência no setor público.

O termo transparência pode ser compreendido de diversas formas, desde uma simples notificação das decisões regulatórias tomadas pelos gestores, como o controle administrativo da corrupção, melhorias do sistema legal e a participação ativa da população acerca da tomada de decisões e utilização de consultas públicas sobre a regulação (SUZART, 2011).

Todo o cidadão tem o direito de receber informações dos entes públicos, sejam elas de seu interesse particular ou coletivo, com exceção daquelas informações que são imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado, é o que prevê o artigo 5º, inciso XXXIII da Constituição Federal de 1988. O dever de transparência está associado à *accountability*, que trata da obrigação dos governantes de realizar a prestação de contas das ações empreendidas e de serem responsabilizados por elas (SILVA; PEREIRA; ARAUJO, 2014).

Accountability é a responsabilização individual dos agentes públicos pelos atos cometidos, surgiu a partir da necessidade de prestar contas e trata-se de uma obrigação dos agentes da direção corporativa, os quais têm de prestar contas de sua atuação e desempenho a quem os nomeou, além de responder integralmente por todos os atos que praticarem no desenvolvimento dos referentes encargos. A transparência é fundamental no conceito de *accountability*, uma vez que permite a administração prestar contas e aos cidadãos verificarem o desempenho e a atuação do governo, tanto no sentido da eficiência como da legitimidade (MOUTINHO; SENHORAS, 2013).

Portanto, a prestação de contas deve ser obrigatória perante um superior imediato, um órgão ou entidade que repassa recursos, para qualquer circunstância em que um cidadão use, utilize ou esteja responsável por recursos e/ou bens públicos. No Brasil, os mecanismos de *accountability* são deficientes, pois somente uma cidadania ativa assegurará a adequada aplicação do recurso público e para isso, é necessário que sejam realizadas várias ações (SILVA; PEREIRA; ARAUJO, 2014).

A *accountability* avaliada dentro dos paradigmas da nova administração pública se refere à prestação de contas dos gerentes em relação à consecução dos objetivos e metas definidos e/ou acordados nas políticas públicas, em especial à alocação de recursos. Neste tipo de *accountability*, a responsabilidade recai principalmente sobre a eficiência e a efetividade no uso dos recursos alocados aos programas criados (RAUPP; PINHO, 2011).

O termo prestação de contas é utilizado como parte do conceito de *accountability*, cujo significado envolve responsabilidade objetiva e subjetiva, controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo. Neste contexto, entende-se que a implementação de portais eletrônicos pode contribuir para a construção da prestação de contas e, conseqüentemente, da *accountability* (RAUPP; PINHO, 2014).

2.3 Lei de acesso à informação

O direito de acesso à informação é um tema relativamente recente no cenário mundial e devido a sua importância houve movimentos para sua instituição e posterior para revisão e atualização em vários países. Promulgada em 18 de novembro de 2011 a Lei Federal nº 12.527, a chamada Lei de Acesso Informação (LAI), passou a ser um marco para a transparência pública

brasileira, em função dos avanços tecnológicos e do uso excessivo da internet, pois na medida em que a web tornou-se um instrumento de divulgação de informações, conseqüentemente aproximou os cidadãos da realidade exibida pelos gestores públicos (STAROSCKY et al., 2014).

Com a aprovação da LAI, o Brasil possui uma legislação infraconstitucional que regulamenta esse direito de forma mais completa. Porém, a nova legislação, se não for acompanhada por uma política pública, dificilmente será suficiente para a ampliação do acesso às informações governamentais (MOUTINHO; SENHORAS, 2013).

A entrada em vigor da Lei de Acesso à Informação (LAI) reforçou a obrigação dos agentes públicos, já contida em legislações anteriores, em utilizar meios eletrônicos na divulgação de informações acerca dos atos praticados na administração pública, garantindo ao cidadão o acesso amplo a qualquer documento ou informação produzida pelo estado que não tenham caráter pessoal e não estejam protegidos por sigilo (MOUTINHO; SENHORAS, 2013).

A primeira diretriz da LAI instaurou mudanças de paradigmas no cenário brasileiro, visto que a divulgação das informações passa a ser a regra, e o sigilo, a exceção. Esta lei foi instituída como um instrumento fundamental para efetivação dos direitos cidadãos, na medida em que dispõe sobre procedimentos e prazos a serem observados pelos órgãos/entidades públicas, a fim de assegurar o direito fundamental de acesso à informação (STAROSCKY et al., 2014).

A Lei de Acesso à Informação ampliou as características da prestação de contas já consideradas na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Lei da Transparência, contribuindo para uma maior importância dos meios eletrônicos na aproximação entre o cidadão e o ente governamental. A expressiva disseminação das tecnologias da informação tem promovido grandes avanços no setor público implementando instrumentos com o objetivo de tornar mais eficiente a gestão governamental (RAUPP; PINHO, 2011).

As principais inovações da Lei de Acesso à Informação para a administração pública, embora pareçam simples, tem proporcionado melhorias significativas, comprometendo os órgãos públicos, em reforçar as obrigações e prestar contas à população em tempo real. São novidades pertinentes ao modo de elaboração dos requerimentos de informação, à tramitação dos requerimentos, estipulação de prazos e penalidades para o descumprimento.

2.4 Estudos correlatos

A pesquisa efetuada por Gallon et al. (2011), buscou verificar o grau de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos aos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais pelo Poder Público de um município gaúcho. Constatou-se que os cidadãos não conseguiram identificar nos demonstrativos, o que se propunham evidenciar e por isso, consideraram necessária a inserção de complementos, como notas explicativas, glossários e gráficos, além do Parecer Resumido sobre as contas municipais emitidas pelo Tribunal de Contas. Conclui-se que os municípios demandam informações atreladas ao seu cotidiano e não as de cunho eminentemente técnico-fiscal, como as evidenciadas pelos demonstrativos analisados.

No contexto que se refere à Transparência, Wanderley, Silva e Leal (2012) analisaram a prestação de contas, transparência e a participação por meio de portais eletrônicos de câmaras municipais, localizadas em pequenos municípios catarinenses. Como resultado observou-se que a dimensão “Transparência” mostra-se mais ativa que a prestação de contas no conjunto de portais eletrônicos. Os portais apresentam, em sua maioria, capacidade mediana para promover a transparência dos atos públicos. Os canais de participações existentes constituem-se basicamente de formulários eletrônicos e esta dimensão apresenta-se bastante frágil nos portais

analisados. O estudo relata que a tecnologia existe, mas não é utilizada com o objetivo de interação entre o cidadão e o ente governamental.

De acordo com a pesquisa de Raupp (2014) buscou-se investigar a prestação de contas realizada pelo executivo de municípios do Estado de Santa Catarina nos portais eletrônicos. Dos 25 portais analisados, 19 apresentaram capacidade baixa em possibilitar a construção de prestação de contas, correspondendo a 76,00% do universo pesquisado. Somente 24,00% dos executivos municipais atendem às exigências legais (Brasil, 2000; Brasil, 2009; Brasil, 2011). Esses dados demonstram a baixa utilização dos portais para prestar contas dos gastos incorridos pelos executivos municipais. Percebe-se que a prestação de contas não é a prioridade da maioria dos executivos municipais do Estado de Santa Catarina. A pesquisa também demonstrou que mesmo a prestação de contas não devendo se restringir a questões legais, na maioria dos executivos caracteriza-se pela divulgação parcial e/ou fora do prazo legal.

Conforme a pesquisa realizada por Bernardes, Santos e Rover (2015), ao analisar como a Lei de Acesso à Informação (LAI) está sendo implementada pelas prefeituras da região Sul do país, foi possível mapear os efeitos iniciais da aplicação da lei durante o seu primeiro ano de vigência, bem como estabelecer um ranking dos sites, tendo em vista o cumprimento das disposições nelas estabelecidas. Buscando verificar como a replicação da LAI repercute na criação de novas práticas democráticas contribuindo para a melhoria da oferta dos serviços eletrônicos, contactou-se a desatenção de grande parte dos sítios no que concerne à apresentação dos links, das estruturas de menu de navegação e dos textos aplicativos em cada um dos itens apresentados na seção dedicada a LAI.

O estudo realizado por Bairral, Silva e Alves (2015) teve por objetivo analisar o nível de transparência pública apresentado nos relatórios de gestão anuais das entidades públicas federais e os incentivos políticos, sociais, institucionais, financeiros e governamentais que contribuem para a maior ou menor transparência. Os resultados apontaram um baixo nível de transparência pública nos relatórios de gestão (48%), deficiências na divulgação obrigatória (80%) e baixa aderência às práticas de evidenciação voluntária (19%). Apesar da existência, na esfera pública federal, de uma regulamentação referente às práticas de divulgação obrigatória, ainda não são integralmente atendidas.

Araújo, Santos Filho e Gomes (2015), procuraram no estudo analisar quais os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre as finanças públicas dos municípios alagoanos. Pelos resultados foi possível concluir que o conceito de responsabilidade fiscal precisa ser rediscutido e essa condição não garante aos municípios, capacidade de alocação e distribuição de recursos de forma mais eficiente, no quadro de mudanças rotineiras da política econômica nacional. Os resultados apontam que, de forma consolidada, os limites com as despesas com pessoal e o endividamento foram cumpridos logo de imediato à promulgação da legislação fiscal. Todavia, em longo prazo, os limites estabelecidos são difíceis de serem atingidos causando quase sempre situações de desequilíbrios nas finanças públicas.

Dentre os estudos correlacionados ao tema da pesquisa verificou-se um avanço significativo no que se refere às leis de acesso à informação. Os gestores buscam de forma gradativa melhorar as informações que são divulgadas, embora haja muito a ser melhorado para que haja uma melhor compreensão por parte do cidadão.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

As tipologias de pesquisa que integram o delineamento do estudo foram consideradas, quanto aos objetivos, como descritiva, em seguida acerca dos procedimentos é de caráter documental e quanto à abordagem do problema classifica-se como quantitativa. Tais

procedimentos são relevantes para o desenvolvimento do estudo, pois esta etapa tem por finalidade alcançar os resultados propostos.

É caracterizada como descritiva quanto aos objetivos, pois não há interferência do investigador, que apenas procura perceber com o necessário cuidado a frequência em que o fenômeno acontece. É importante analisar as informações coletadas sem modificá-las para que desta forma se chegue às conclusões verdadeiras. De acordo com Dimitruk (2004), a pesquisa descritiva tem por objetivo estudar fatos, fenômenos físicos e humanos, sem que o pesquisador intervenha. O mesmo utiliza-se de técnicas de observação, registros, análises e correlação de fatos e acontecimentos sem fazer alterações ou manipulações destes. A importância do método descritivo na pesquisa dá-se pela utilização de técnicas unificadas, em que a pessoa responsável não irá interferir nem manipular os fenômenos.

Quanto aos procedimentos caracteriza-se como pesquisa documental, pois a coleta foi realizada com a utilização de *checklist* a partir de documentos disponibilizados nos portais de transparência de cada entidade com o intuito de analisar e compará-las. Segundo Beuren (2004), a utilização da pesquisa documental tem relevância no sentido de organizar informações que se encontram dispersas, servindo como consulta para futuros estudos, contribuindo na verificação de registros passados que foram úteis com o intuito de auxiliar no presente em novas análises.

O estudo quanto à abordagem do problema classifica-se como quantitativa, uma vez que esta tem como finalidade fazer a tradução em números de informações para que se obtenha a análise estatística dos dados e, posteriormente, chegue-se a uma determinada conclusão. Beuren (2004), afirma que a utilização da pesquisa quantitativa é importante em estudos de levantamento de dados à medida que se utiliza de instrumentos estatísticos desde a coleta até a análise e tratamento das informações, que são frequentemente aplicadas em estudos descritivos.

A população do estudo são os municípios brasileiros e como amostra para a pesquisa foram selecionados os dez menores municípios dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) comparando-os com os dez menores municípios dos Estados do Maranhão, Pernambuco e Bahia, com o intuito de averiguar, por meio dos portais da transparência de cada Prefeitura, quais atendem de forma adequada a legislação prevista na Lei Complementar 131/2009 – lei da transparência que inovou ao determinar a disponibilização em tempo real de informações. Todas as unidades gestoras possuem a obrigação em divulgar informações atualizadas sobre a execução dos orçamentos, em meios eletrônicos de acesso ao público, para que a sociedade tenha pleno acompanhamento das movimentações ocorridas.

Como instrumento de coleta de dados foi utilizado um *checklist*, para alimentação das tabelas de acordo com as informações contidas nos portais de cada município, dos meses de junho e julho no exercício de 2016. Efetivou-se por meio de levantamento verificando se as principais informações que exige a Lei estão disponibilizadas no Portal da Transparência desses municípios. A escolha desses Estados para o estudo foi definido de acordo com a quantidade de população aproximada que estes possuem segundo o IBGE (2010). No Quadro 1 apresenta-se os municípios da Região Sul e da Região Nordeste que foram analisados.

Quadro 1 – Municípios que abrangem a amostra

Paraná	Santa Catarina	Rio Grande Do Sul	Maranhão	Pernambuco	Bahia
Mirador	São Miguel da Boa Vista	Lagoa dos Três Cantos	Sambaíba	Ibirajuba	Maetinga
Santo Antônio do Paraíso	Macieira	Vista Alegre do Prata	Sucupira do Riachão	Salgadinho	Ibiquera
Iguatu	Barra Bonita	Guabiju	Benedito Leite	Granito	Aiquara
Guaporema	Tigrinhos	Carlos Gomes	Bacurituba	Brejinho	Gavião
São Manoel do Paraná	Jardinópolis	Tupanci do Sul	Nova Colinas	Itacuruba	Contendas do Sincorá
Esperança Nova	Presidente Castello Branco	Coqueiro Baixo	São Raimundo do D. Bezerra	Terezinha	Dom Macedo costa
Miraselva	Paial	Montauri	Nova Iorque	Quixaba	Lajedão
Santa Inês	Flor do Sertão	União da Serra	São Pedro dos Crentes	Calumbi	Lafaiete Coutinho
Nova Aliança do Ivaí	Lajeado Grande	Engenho Velho	São Félix de Balsas	Solidão	Lajedinho
Jardim Olinda	Santiago do Sul	André da Rocha	Junco do Maranhão	Ingazeira	Catolândia

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa.

As entidades listadas no Quadro 1 compreendem os 10 menores municípios em população da região Sul, dos Estados do Paraná, Santa Catarina e do Rio Grande do Sul, juntamente com os 10 menores municípios da região Nordeste, dos Estados do Maranhão, Pernambuco e Bahia que representam a amostra da pesquisa para coleta e avaliação de dados por meio dos portais da transparência de cada prefeitura.

A interpretação dos dados coletados realizou-se por meio de uma avaliação sendo que foram atribuídas pontuações que variam de 0, 0,5 e 1, para as formas de divulgação. A nota 0 foi atribuída para os municípios que apresentam carência de qualquer tipo de informação referente à prestação de contas nos últimos anos, 0,5 para os municípios que exibem parte dos dados, mas não de forma clara e objetiva juntamente com determinadas informações desatualizadas, e a pontuação 1 foi atribuída para aqueles que apresentam as informações de acordo com o que descreve a Lei de Transparência e de Acesso à Informação. No Quadro 2, estão descritos alguns dos critérios que foram observados em cada item apresentado nos portais de cada município para a atribuição das notas.

Quadro 2 – Critérios observados para atribuição das notas

Notas	Critérios observados
0,0	Apresentam ausência de informação (nenhum tipo de informação relacionada ao item)
0,5	Exibem parte dos dados referentes aos últimos anos, porém não totalmente atualizadas.
1,0	Apresentam dados dos últimos anos (de acordo com o que descreve a Lei de Transparência)

Fonte: Dados da pesquisa

Após a coleta, os dados foram tabulados e comparados individualmente, além de confrontados com a população e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de cada município, verificando a faixa de desenvolvimento que se enquadra, definidas como: muito baixo (0,000 até 0,499), baixo (0,500 até 0,599), médio (0,600 até 0,699), alto (0,700 até 0,799) e muito alto (0,800 até 1,000).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se os resultados das análises realizadas por meio da coleta de dados que se realizou por meio da investigação efetuada nos portais de transparência dos municípios estabelecidos na amostra. Buscou-se identificar quais que efetivamente publicam as informações estabelecidas pela Lei da Transparência e de Acesso à Informação, de forma adequada de fácil acesso e compreensão.

Por meio dos dados coletados, foi possível verificar quais municípios dentre os Estados abordados possuem comprometimento de disponibilizar as informações relacionadas às contas públicas em conformidade com o que descreve a Lei de Transparência.

No Quadro 3 estão representados os dez menores municípios do Estado do Paraná, com as pontuações estabelecidas de acordo com a situação encontrada em cada portal, além da população, área e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de cada município.

Foi possível identificar no Quadro 3 que os municípios apresentam ausência de informação e dados desatualizados, compreendida pela nota 0, e 0,5. Dentre os que prestaram todas as informações correspondentes destacou-se apenas Mirador, e Iguatu com a nota 1. Observou-se que ambos possuem praticamente a mesma quantidade de habitantes com IDH classificado como médio para Mirador e alto para Iguatu. O município de Santa Inês apresenta apenas dados relacionados às despesas e receitas, pontuando nota 0 para todos os demais itens, com o IDH considerado elevado.

Quadro 3 – Municípios do Paraná

MUNICÍPIOS DO PARANÁ	Despesas	Receitas	Licitações	Patrimônio	Veículos	Compras	Contratos	Demonstrativos	Avaliação geral	População	Área km ²	IDH
Mirador	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	8,0	2.334	221,71	0,680
Santo Antônio do Paraíso	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,5	3,5	2.333	165,9	0,716
Iguatu	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	8,0	2.302	106,94	0,703
Guaporema	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,5	1,0	4,5	2.290	201,15	0,719
São Manoel do Paraná	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,5	1,0	1,0	5,5	2.180	95,38	0,725
Esperança Nova	1,0	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	1,0	1,0	6,0	1.898	138,56	0,689
Miraselva	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	0,5	1,0	1,0	6,5	1.885	90,29	0,748
Santa Inês	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	1.765	138,48	0,717
Nova Aliança do Ivaí	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,5	4,5	1.518	131,27	0,717
Jardim Olinda	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	1.409	128,52	0,682

Fonte: Dados da pesquisa

Pactuando com o estudo realizado por Bairral, Silva e Alves (2015) que teve objetivo de analisar o nível de transparência pública apresentado nos relatórios de gestão anuais das entidades públicas federais, os resultados apontaram um baixo nível de transparência pública nos relatórios de gestão anual das entidades públicas federais, deficiências na divulgação obrigatória e baixa aderência às práticas de evidenciação voluntária.

No Quadro 4 estão representados os dez menores municípios do Estado de Santa Catarina, com as pontuações estabelecidas de acordo com o portal, além da população, e o IDH de cada um desses municípios.

Quadro 4 – Municípios de Santa Catarina

MUNICÍPIOS DE SANTA CATARINA	Despesas	Receitas	Licitações	Patrimônio	Veículos	Compras	Contratos	Demonstrativos	Avaliação geral	População	Área km ²	IDH
São Miguel da Boa Vista	1,0	1,0	1,0	1,0	0,0	1,0	1,0	1,0	7,0	1.872	71,41	0,710
Macieira	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0	1.815	259,64	0,662
Barra Bonita	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	8,0	1.790	93,11	0,701
Tigrinhos	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	8,0	1.720	57,94	0,717
Jardinópolis	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0	1.672	67,68	0,709
Presidente Castello Branco	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	4,0	1.650	65,61	0,770
Paial	0,5	0,5	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	1.637	85,76	0,718
Flor do Sertão	0,5	0,5	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	1.600	58,89	0,708
Lajeado Grande	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	8,0	1.470	65,28	0,771
Santiago do Sul	0,5	0,5	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0	3,0	1.365	73,84	0,728

Fonte: Dados da pesquisa

Na análise dos dez menores municípios de Santa Catarina expostos no Quadro 4, constatou-se ausência de informação na maioria dos itens. Com a nota 1 destacou-se apenas os municípios de Barra Bonita, Tigrinhos e Lajeado Grande, com o mesmo número de habitantes e um IDH considerado elevado. Macieira e Jardinópolis receberam pontuações baixas por não apresentarem nenhum tipo de informação, apenas no item das licitações atingiram a nota 1. Nota-se certo descaso em relação ao cumprimento das normas exigidas pela Lei de Transparência e Acesso a Informação por parte da maioria destes municípios.

A pesquisa corrobora com o estudo de Raupp (2014) que buscou investigar a prestação de contas realizada pelo executivo de municípios do Estado de Santa Catarina nos portais eletrônicos, constatou que dos 25 portais analisados, 19 apresentaram capacidade baixa em possibilitar a construção de prestação de contas, correspondendo a 76,00% do universo pesquisado. Esses dados demonstram a baixa utilização dos portais para prestar contas dos gastos incorridos pelos executivos municipais. Percebe-se que a prestação de contas não é a prioridade da maioria dos executivos municipais do Estado de Santa Catarina. A pesquisa também demonstrou que mesmo a prestação de contas não devendo se restringir somente a questões legais, a maioria caracteriza-se pela divulgação parcial e/ou fora do prazo legal.

No Quadro 5 estão representados os dez menores municípios do Estado do Rio Grande do Sul, com as pontuações estabelecidas de acordo com os dados apresentados em cada portal de transparência de cada prefeitura, contendo o total de população, área e o IDH desses municípios.

Quadro 5 – Municípios do Rio Grande do Sul

MUNICÍPIOS DO RIO GRANDE DO SUL	Despesas	Receitas	Licitações	Patrimônio	Veículos	Compras	Contratos	Demonstrativos	Avaliação geral	População	Área km ²	IDH
Lagoa dos Três Cantos	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	1,0	0,5	0,5	6,0	1.649	138,64	0,789
Vista Alegre do Prata	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	8,0	1.613	119,33	0,780
Guabiju	1,0	1,0	0,5	1,0	0,5	1,0	1,0	0,5	6,5	1.612	147,02	0,758
Carlos Gomes	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	0,5	6,5	1.574	83,16	0,739
Tupanci do Sul	1,0	1,0	1,0	1,0	0,5	1,0	1,0	1,0	7,5	1.584	135,12	0,694
Coqueiro Baixo	0,5	0,5	1,0	0,0	0,5	0,5	0,5	0,5	4,0	1.562	112,28	0,692
Montauri	1,0	1,0	0,5	0,5	0,5	1,0	1,0	0,5	6,0	1.556	82,08	0,764
União da Serra	1,0	1,0	1,0	1,0	0,5	1,0	0,5	1,0	7,0	1.410	130,99	0,733
Engenho Velho	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	0,5	1,0	1,0	6,5	1.397	71,19	0,717
André da Rocha	1,0	1,0	1,0	1,0	0,5	1,0	0,5	1,0	7,0	1.293	324,33	0,72

Fonte: Dados da pesquisa

Com a verificação efetuada no portal da transparência dos dez menores municípios do Estado do Rio Grande do Sul constatou-se pelo Quadro 5, que a maioria das informações estão disponibilizadas, porém, com pouca clareza com os dados apresentados. Todos os municípios procuram atender o que descreve a Lei de Transparência e de Acesso a Informação, entretanto cabe ressaltar que Tupanci do Sul, por exemplo, com IDH classificado como médio, possui todas as informações necessárias, porém, no que se refere a veículos os dados informados não são detalhados.

O único município que se destaca recebendo a nota 1, é Vista Alegre do Prata, o qual exhibe de forma clara e objetiva todos os dados em todos os itens apresentados, com um IDH considerado elevado. Contudo, pode-se verificar que praticamente todos esses municípios estão comprometidos com a Transparência e o acesso a informação, no entanto é necessário que haja mais clareza para que se tenha maior compressão por parte do cidadão ao interpretar os dados. A pesquisa realizada por Gallon et al. (2011) buscou verificar o grau de compreensibilidade de um município gaúcho, constatou-se que os cidadãos não conseguiram identificar nos

demonstrativos, o que se propunham evidenciar e por isso, consideraram necessária a inserção de complementos. No Quadro 6 estão representados os dez menores municípios do Estado do Maranhão, com as pontuações estabelecidas de acordo com o que consta em cada portal.

Quadro 6 – Municípios do Maranhão

MUNICÍPIOS DO MARANHÃO	Despesas	Receitas	Licitações	Patrimônio	Veículos	Compras	Contratos	Demonstrativos	Avaliação geral	População	Área km ²	IDH
Sambaíba	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	5.554	2.478,70	0,565
Sucupira do Riachão	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,5	1,0	3,5	10.434	1.074,47	0,568
Benedito Leite	0,0	0,0	0,5	0,0	0,0	0,0	0,5	0,0	1,0	5.519	1.781,73	0,546
Bacurituba	0,5	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,5	1,5	5.511	674,51	0,537
Nova Colinas	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,5	1,0	4,5	5.243	743,11	0,566
São Raimundo D. Bezerra	0,5	0,5	1,0	0,0	0,0	0,0	0,5	0,5	3,0	5.230	419,35	0,516
Nova Iorque	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0	4.592	976,85	0,584
São Pedro dos Crentes	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4.563	979,63	0,600
São Félix de Balsas	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,5	0,5	4,0	4.518	2.032,36	0,557
Junco do Maranhão	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,5	0,5	4,0	3.431	243,67	0,552

Fonte: Dados da pesquisa

Constatou-se no Quadro 6 que dentre os dez menores municípios do Estado do Maranhão analisados, nenhum apresenta todas as informações necessárias ao cidadão. Cerca de 50% dos municípios possui o ícone para acesso, mas não contendo documentos correspondentes. O município de Sambaíba possui um Portal de Transparência, porém não consta nenhum tipo de dado relacionado a essas informações. E os demais municípios também apresentam falta de documentos e a maior parte dos demonstrativos não estão atualizados.

No contexto que se refere à Transparência, Wanderley, Silva e Leal (2012) analisaram a prestação de contas, transparência e a participação por meio de portais eletrônicos. Como resultado observou-se que a dimensão “Transparência” mostra-se mais ativa, a tecnologia existe, porém não é utilizada com o objetivo de interação entre o cidadão e o ente governamental.

No Quadro 7 estão representados os dez menores municípios do Estado do Pernambuco, com as pontuações estabelecidas de acordo com o que consta em cada portal, juntamente com o total de população, área e o IDH de cada um desses municípios.

Quadro 7 – Municípios de Pernambuco

MUNICÍPIOS DE PERNAMBUCO	Despesas	Receitas	Licitações	Patrimônio	Veículos	Compras	Contratos	Demonstrativos	Avaliação geral	População	Área km ²	IDH
Ibirajuba	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	8,0	7.725	189,6	0,580
Salgadinho	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	10.423	87,22	0,534
Granito	0,5	0,5	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	3,0	7.308	521,94	0,595
Brejinho	0,5	0,5	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	3,0	7.464	106,28	0,574
Itacuruba	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	4,0	4.754	430,03	0,595
Terezinha	0,5	0,5	1,0	0,5	0,0	0,0	1,0	0,5	4,0	7.057	151,45	0,545
Quixaba	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	0,5	6,5	6.823	210,71	0,577
Calumbi	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	5.745	179,31	0,571
Solidão	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	5.949	138,4	0,585
Ingazeira	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	0,5	0,5	1,0	6,0	4.556	243,67	0,608

Fonte: Dados da pesquisa

No Quadro 7, observou-se que o único que se destaca contendo todas as informações apresentadas é Ibirajuba, com um IDH classificado como baixo e uma população que só perde para o município de Salgadinho. Ingazeira também exibe todos os dados, porém, recebeu a nota 0,5 as informações apresentadas não estão atualizadas.

Culumbi e Solidão receberam a nota 0, por não disponibilizarem qualquer tipo de informação correspondente ao que exige a Lei de Transparência e de Acesso à Informação. Os demais municípios apresentam ausência em boa parte dos dados necessários para a prestação de contas, com IDH considerado baixo.

De acordo com o estudo realizado por Bernardes, Santos e Rover (2015), ao analisar a implementação da Lei de Acesso à Informação (LAI) pelas prefeituras, foi possível mapear os efeitos iniciais da aplicação da lei durante o seu primeiro ano de vigência, bem como estabelecer um ranking dos sites, tendo em vista o cumprimento das disposições nelas estabelecidas, buscando verificar como a replicação da LAI repercute na criação de novas práticas democráticas contribuindo para a melhoria da oferta dos serviços eletrônicos.

Porém, contatou-se a desatenção de grande parte dos sítios no que concerne à apresentação dos links, das estruturas de menu de navegação e dos textos aplicativos em cada um dos itens apresentados. Os portais estão disponíveis para o acesso, mas a falta de informação é existente o que dificulta a aproximação dos cidadãos com as contas públicas.

No Quadro 8 estão representados os dez menores municípios do Estado da Bahia, com as pontuações estabelecidas de acordo com o que consta em cada portal, juntamente com o total de população, área e o IDH de cada um desses municípios.

Quadro 8 – Municípios da Bahia

MUNICÍPIOS DA BAHIA	Despesas	Receitas	Licitações	Patrimônio	Veículos	Compras	Contratos	Demonstrativos	Avaliação geral	População	Área km ²	IDH
Maetinga	1,0	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	1,0	1,0	7,0	5.174	630,08	0,538
Ibiquera	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	5.158	945,3	0,511
Aiquara	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	2,0	4.767	159,69	0,583
Gavião	0,5	0,5	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,5	2,5	4.712	369,88	0,599
Contendas do Sincorá	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	4.326	977,45	0,577
Dom Macedo costa	0,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	0,0	2,0	4.153	84,76	0,632
Lajedão	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	0,5	1,0	1,0	6,5	4.022	624,57	0,632
Lafaiete Coutinho	1,0	1,0	1,0	0,0	0,0	0,0	1,0	1,0	5,0	4.020	405,39	0,599
Lajedinho	1,0	1,0	1,0	1,0	0,5	0,5	1,0	1,0	7,0	3.974	776,06	0,546
Catolândia	0,5	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,0	3.672	714,8	0,582

Fonte: Dados da pesquisa

Diante da análise realizada nos dez menores municípios do Estado da Bahia no Quadro 8, foi possível identificar que a maioria não está tendo o comprometimento em disponibilizar essas informações, apenas Maetinga e Lajedinho apresentam os dados de forma adequada, embora nos itens relacionados a veículos e as compras tenham recebido a nota 0,5, ainda assim, percebe-se que possuem o compromisso de fornecerem os dados.

O município de Catolândia com um IDH considerado baixo, apresenta de forma parcial alguns dados referentes às suas despesas e receitas. O município de Contendas do Sincorá foi o que recebeu a pior pontuação, com a nota 0 em todos os itens, pelo fato do portal da transparência não possuir nenhum tipo de dado, apenas os ícones, mas sem nenhuma informação correspondente.

Comparando os resultados, percebe-se que na pesquisa de Araújo, Santos Filho e Gomes (2015), que analisaram os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre as finanças públicas dos municípios alagoanos, foi possível concluir pelos resultados que houve maior eficiência na apresentação das informações, entretanto existe um desequilíbrio por parte dos dados disponibilizados na pesquisa.

Após as análises, foi elaborado o Quadro 8 um comparativo entre os Estados estudados, aplicando um somatório dos totais pontuados de cada município, com o intuito de verificar desta forma, quais que possuem as melhores notas diante das informações disponibilizadas. No Quadro 9 foi disponibilizada a média geral do IDH, juntamente com as classificações (muito baixo; baixo; médio; alto) atingidas por cada um desses Estados.

Quadro 9 – Comparativo entre os 10 municípios de cada Estado

ESTADOS	Despesas	Receitas	Licitações	Patrimônio	Veículos	Compras	Contratos	Demonstrativos	Média geral	IDH	Classificação
Rio Grande Do Sul	9,5	9,5	9,0	7,5	6,5	8,5	7,0	7,5	8,1	738,6	Alto
Santa Catarina	6,5	6,5	10	4,0	3,0	4,0	5,0	5,0	5,5	719,4	Alto
Paraná	10	10	8,0	3,5	2,5	3,0	6,5	7,0	6,3	709,6	Alto
Bahia	5,0	5,0	7,0	2,5	1,5	1,5	6,0	4,5	4,1	579,9	Baixo
Pernambuco	5,5	5,5	7,0	3,0	2,5	2,0	6,0	3,0	4,3	576,4	Baixo
Maranhão	5,0	5,0	5,5	0,0	0,0	0,0	3,0	4,0	2,8	559,1	Baixo

Fonte: Dados da pesquisa

De modo geral, observando o Quadro 9, percebe-se que os Estados que atingiram as melhores notas dentre os 10 municípios analisados, foram os da Região Sul, se enquadrando na classificação do Índice de Desenvolvimento Humano como alto. Diante desta situação conclui-se que estes estão tendo maior comprometimento na divulgação destas informações. Dentre os municípios estudados da Região Nordeste, constatou-se insuficiência na maioria dos dados apresentados, o que se pode demonstrar na pontuação que estes obtiveram.

Entre os resultados obtidos, nota-se que as duas Regiões (Sul e Nordeste) analisadas vêm empenhando-se em transmitir maior transparência e acesso a informação das contas públicas aos cidadãos, no entanto, alguns municípios de forma mais aberta e clara enquanto em outros ainda existe a ausência em determinados assuntos.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

A pesquisa teve por objetivo verificar o nível de transparência apresentado pelos 10 menores municípios da região sul e nordeste, juntamente com a prestação de contas, observando a conformidade das informações que cada um apresenta.

Dentre os resultados apurados, notou-se que dos municípios analisados todos possuem o portal eletrônico de transparência para a prestação das contas públicas. No entanto ainda ocorre divulgação parcial dos dados e até mesmo informações desatualizada por parte de muitos municípios.

Ao efetuar a comparação entre as duas regiões, os municípios dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul obterão um melhor resultado diante da exposição das informações. Por outro lado, na região nordeste, compreendida pelos municípios dos Estados do Maranhão, Pernambuco e Bahia existe ausência de diversos dados indispensáveis a serem disponibilizados no portal.

O nível de apresentação de relatórios, demonstrações e documentos relacionados aos principais itens que o portal eletrônico deve apresentar ao cidadão, não estão totalmente de acordo com o que prevê a Lei de Acesso a Informação (LAI), ou seja, o comprometimento no quesito transparência ainda tem muito a ser melhorado.

Nesse contexto, observou-se que apesar da existência de uma regulamentação as práticas de divulgação obrigatória, estas ainda não são integralmente atendidas por muitos municípios. Para futuras pesquisas recomenda-se fazer o estudo em outras regiões com diferentes Estados, ou até mesmo, buscar quais as causas que levam muitos municípios a não levar a sério esta questão referente à transparência no setor público, não tendo o comprometimento e a responsabilidade na divulgação e prestação de contas ao cidadão.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, A. H. D. S.; SANTOS FILHO, J. E. D.; GOMES, F. G. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 739-759, 2015.

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. D. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015.

BRASIL. **Lei nº 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 set. 2015.

_____. **Lei nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 set. 2015.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal, [...]. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 set. 2015.

BERNARDES, M. B.; SANTOS, P. M.; ROVER, A. J. Ranking das prefeituras da região Sul do Brasil: uma avaliação a partir de critérios estabelecidos na Lei de Acesso à informação. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 761-792, 2015.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, 2012.

DMITRUK, H. B. **Cadernos metodológicos: diretrizes do trabalho científico**. Chapecó, SC: Argos, 2004.

GALLON, A. V.; TREVISAN, R.; PFITSCHER, E. D.; LIMONGI, B. A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade

Fiscal publicados nos jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 1, art. 6, p. 79-96, 2011.

KEUNECKE, L. P.; TELES, J.; FLACH, L. Práticas de *accountability*: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 16, p. 153-174, 2011.

LINHARES, F.; PENNA, C.; BORGES, G. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 6, p. 1359-1374, 2013.

MARTINS MOUTINHO, Bruno; MARTINS SENHORAS, Elói. Balanço da transparência na Administração Pública brasileira entre 1993 e 2013. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 13, 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

RAUPP, F. M. Prestação de contas de executivos municipais de Santa Catarina: uma investigação nos portais eletrônicos. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 6, n. 3, p. 151-158, 2014.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. Prestação de contas por meio de portais eletrônicos de Câmaras Municipais: um estudo de caso em Santa Catarina antes e após a lei da transparência. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 3, p. 81-98, 2011.

_____. Prestação de contas nos portais eletrônicos de Assembléias Legislativas: um estudo após a Lei de Acesso à Informação. **Revista Gestão & Planejamento**, v. 15, n. 1, p. 144-161, 2014.

SILVA, W. A. C.; PEREIRA, M. G.; ARAÚJO, E. A. T. Estudo da criação de valor econômico e transparência na administração pública. **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, n. 26, p. 142-176, 2014.

SÖTHER, A.; SÖTHER, V.; GUBIANI, C. A. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise do desempenho das contas públicas municipais do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista do Serviço Público**, v. 63, n. 2, p. 177-197, 2012.

STAROSCKY, E. A.; NUNES, G. S. F.; LYRIO, M. V. L.; LUNKES, R. J. A transparência dos portais municipais sob a perspectiva da legislação brasileira: o caso de prefeituras em Santa Catarina. **Reuna**, v. 19, n. 1, p. 29-52, 2014.

SUZART, J. A. S. Avaliando o nível de transparência fiscal dos Processos Orçamentários Públicos Nacionais. **Reuna**, v. 16, n. 3, p. 93-106, 2011.

WANDERLEY, C. A. N.; SILVA, A. C.; LEAL, R. B. Portais Eletrônicos de Câmaras Localizadas em Pequenos Municípios Catarinenses: Murais Eletrônicos ou Promotores de Construção da Prestação de Contas, Transparência e Participação? **Pensar Contábil**, v. 14, n. 53, p. 35-44, 2012.

AGENDA AMBIENTAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

Jovani Lanzarin

Unochapecó
jovani@unochapeco.edu.br

Tiago de Camargo

Unochapecó
tiago.camargo@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni

Unochapecó
sady@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin

Unochapecó
zanin@unochapeco.edu.br

RESUMO

A conscientização sobre a sustentabilidade é crescente em todas as áreas, um marco na gestão ambiental governamental é a Agenda Ambiental na Administração Pública que define políticas de sustentabilidade, na qual os entes governamentais são incentivados a aderir. O objetivo do estudo é analisar o nível de adesão à agenda A3P de três instituições de ensino superior situadas no estado de Santa Catarina, em comparação às práticas estabelecidas na Agenda Ambiental da Administração Pública (A3P). A coleta de dados utilizou como instrumento o questionário, composto de 43 itens constantes no estudo de Freitas, Borgert e Pfitscher (2011). Foi possível identificar que a UFFS apresenta um índice de adesão global a A3P de 76%, o IFSC apresentou um índice de adesão global de 51% e a UFSC apresentou um índice de adesão global de 69%. Para o eixo (1) Uso racional dos recursos naturais e bens públicos e no (3) Qualidade de vida no ambiente de trabalho, as três instituições apresentaram desempenho relativamente similar. Nos demais três eixos, as instituições analisadas apresentaram comportamento bastante discrepante.

Palavras-chave: Agenda Ambiental na Administração Pública; Sustentabilidade; Instituição Federal de Ensino Superior.

1 INTRODUÇÃO

A temática sobre problemas ambientais é relativamente recente como área de estudo, em que um dos primeiros registros que se tem sobre o assunto foi feito na Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, no ano de 1972 na cidade de Estocolmo. Neste contexto, conforme o relatório da Organização das Nações Unidas (ONU, 1987), desenvolvimento sustentável é definido pelo uso de recursos naturais, necessários à satisfação das necessidades das gerações presentes, sem que as necessidades das futuras gerações sejam comprometidas.

Em 1992, ocorreu a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, conhecida como ECO 92, evento que culminou na elaboração da Agenda 21, documento em que foram definidas as diretrizes a serem seguidas pelos 180 países que participaram da conferência. A

Agenda 21 definiu ações que devem ser seguidas pelo governo visando manter o equilíbrio entre o crescimento dos países e o meio ambiente.

As discussões sobre o tema da sustentabilidade têm contribuído para mudanças significativas nos padrões de produção e consumo, inclusive abrangendo o comportamento da gestão das organizações, devido às demandas da sociedade e pela necessidade de adequação à legislação (KRUGER et al., 2011).

Ao abordar o processo de sociedade sustentável, cabe ao Estado assumir a missão de condutor deste processo, seja por meio da definição de normas, ou por estímulos às organizações. Nesse sentido o governo brasileiro, visando promover práticas sustentáveis entre os entes federativos, instituiu em 1999 a Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P), a qual possui caráter facultativo de sua aplicação, ou seja, sua adesão é voluntária entre os gestores públicos, incentivando-os à adoção de princípios de gestão ambiental em suas rotinas como forma de sensibilizá-los para os problemas ambientais (KRUGER et al., 2011). A criação da A3P busca estimular a sustentabilidade socioambiental na administração pública por meio de novos padrões de produção e consumo.

Consequentemente, como parte integrante da administração pública, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) também são incentivadas a aderir à A3P e contribuir para que o governo alcance seus objetivos quanto à sustentabilidade. Cabe ressaltar que as IFES, assim como outras instituições de ensino, desempenham papel importante contribuindo na formação dos indivíduos para viver em sociedade.

As Instituições de Ensino Superior (IES), no Brasil e no mundo, servem de modelo às demais organizações, e são convocadas a fazer parte da construção de um novo conceito de gestão, pautado na sustentabilidade. As expectativas dos grupos sociais, usuários dos serviços oferecidos pelas IES, é que tais organizações, por possuírem um capital intelectual diferenciado e serem centros promotores de ensino, pesquisa e extensão, possam posicionar-se à frente dos processos de aquisição de novos valores, princípios e formas de funcionamento (VEIGAS et al., 2015).

As universidades, em especial as internacionais, têm demonstrado iniciativas em prol da sustentabilidade, sendo que a partir de meados dos anos 1990, vem trabalhando constantemente formas de como a importância da conscientização auxilia na mudança de comportamento nos indivíduos (YUAN; ZUO, 2012).

É importante destacar que no processo de formação de novos profissionais, os valores, princípios e demais características das instituições de ensino são percebidos pelos envolvidos, desta forma, uma instituição que adere a práticas socioambientais acaba influenciando as partes com quem se relaciona, sejam os estudantes, funcionários, fornecedores entre outros, provocando um efeito multiplicador de conhecimento na sociedade em que atua.

Diante da relevância da sustentabilidade e do papel das instituições de ensino na formação e disseminação do conhecimento, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de aderência à Agenda Ambiental na Administração Pública das IFES de SC? Portanto, o objetivo deste estudo é analisar o nível de aderência das práticas de gestão ambiental nas instituições federais de ensino superior do estado de Santa Catarina em comparação às práticas estabelecidas na Agenda Ambiental da Administração Pública (A3P) sob a ótica do estudo de Freitas, Borgert e Pfitscher (2011).

O estudo justifica-se pela relevância atribuída pela sociedade às universidades, como organizações de ensino, pesquisa e extensão, como precursoras da mudança de comportamentos visando à sustentabilidade.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Sustentabilidade e Gestão Ambiental

As discussões envolvendo a temática ambiental nas últimas décadas do Século XX começaram a ganhar forma mais incisiva a partir do Clube de Roma, em 1968, o qual propunha uma conciliação entre os defensores do crescimento econômico (tecnocêntricos radicais) e os defensores do meio ambiente (ecocêntricos radicais), chamada ecodesenvolvimento, que tinha por objetivo conciliar equidade social, preocupação com o meio ambiente e crescimento econômico. O Clube de Roma foi o precursor das sucessivas conferências mundiais sobre meio ambiente, estimulou a ONU à convocação da Primeira Conferência Mundial sobre o Homem e o Meio Ambiente em 1972 (CAPRA, 1996; VEIGAS et al., 2015).

Em 1984 formou-se uma comissão de especialistas da área chamada de Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (CMMAD), a qual elaborou o relatório intitulado “Nosso Futuro Comum”. Em sequência às discussões políticas estabelecidas na década de 1980, foi realizada em 1992, no Rio de Janeiro, a Cúpula da Terra; conferência que representou um marco na trajetória do desenvolvimento sustentável pela significativa participação de governantes, da qual resultaram inúmeros documentos, entre eles a carta da Terra (Declaração do Rio) e a Agenda 21, onde foram estabelecidas as intenções dos países participantes na adoção de iniciativas sustentáveis (KRAEMER, 2000).

Nos anos 1990, o princípio do *Triple Bottom Line* proposto por Elkington, definiu que o desenvolvimento sustentável deve se apoiar em três pilares: econômico, ambiental e social, os quais necessitam ser operacionalizados simultaneamente e de forma interativa. Desta forma, as decisões da organização devem ser fundamentadas não somente no retorno financeiro, mas também na proteção ao meio ambiente e no aspecto da justiça social (ELKINGTON, 2001).

Eventos posteriores, a exemplo da conferência Rio+10 em 2002, proporcionaram avanços como o protocolo de Kioto, que contém obrigações dos países mais industrializados e considerados maiores produtores de resíduos, e avaliaram as ações e resultados conquistados para as metas estabelecidas, assim como a Rio+20 em 2012, que possibilitou avaliar as metas e discutir as formas de operacionalização dos conceitos “desenvolvimento e sustentabilidade”, o que contribuiu para definir uma agenda de desenvolvimento sustentável para as décadas seguintes, com a concordância de todos os governos ali representados (KRAEMER, 2000).

Na conferência Rio+20, foi identificada a presença de mais de 300 instituições de ensino superior, provenientes de 50 países, que firmaram a “Iniciativa de Sustentabilidade na Educação Superior”. Este documento elaborado a partir da convocação da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO), a Universidade das Nações Unidas, o Pacto Global e o Programa Ambiental das Nações Unidas (UNEO), que assinala a adesão das Universidades à causa do desenvolvimento sustentável, por meio da inclusão do tema nos componentes curriculares universitários. Entre as propostas sugeridas às universidades destacam-se: “[...] ensinar o conceito de desenvolvimento sustentável; incentivar a investigação sobre questões de desenvolvimento sustentável, para melhorar a compreensão científica; apoiar os esforços de sustentabilidade nas comunidades onde estamos instalados” (RIBEIRO, 2006, p.93).

As universidades geram expectativas na sociedade quanto às suas ações, que devem superar as funções tradicionais localizadas no campo do ensino, da pesquisa e da extensão (KRAEMER, 2000). Espera-se que adotem um modelo de gestão baseado nos princípios da sustentabilidade, de acordo com os preceitos teóricos discutidos no âmbito do ensino, e que suas ações sejam voltadas à sustentabilidade, tanto no espaço interno dos seus campi quanto no seu entorno ou áreas de influências. Nesse sentido, a gestão de uma universidade deveria

desenvolver ações voltadas à economia de energia elétrica, coleta seletiva de resíduos sólidos, reuso de água, gerenciamento de recursos naturais, compras sustentáveis, adoção de novos padrões de construções, entre outras (VEIGAS et al., 2015).

2.2 Estudos Correlatos

A abordagem da A3P já foi observada em diversos estudos prévios, em distintos ambientes da administração pública, a exemplo de instituições de ensino, agências governamentais, tribunais de justiça e nas instancias do poder executivo, discutidos nesta seção.

Freitas, Borgert e Pfitscher (2011) desenvolveram um estudo de caso em uma IFES com o objetivo de analisar a aderência aos propósitos da agenda A3P. A coleta de dados dos autores se deu por meio de entrevista semiestruturada e um *checklist*. Os autores identificaram que a instituição não aderiu a todos os objetivos da A3P ficando de fora os objetivos da sensibilização dos gestores e promoção da redução dos gastos institucionais. Os autores calcularam que a instituição apresentou um índice de adesão ao Eixo 1 – Uso racional dos recursos naturais e bens públicos de 100%, ao Eixo 2 – Gestão adequada dos resíduos gerados de 20%, ao Eixo 3 – Qualidade de vida no ambiente de trabalho de 68%, e aos Eixo 4 – Sensibilização e capacitação dos servidores e Eixo 5 – Licitações sustentáveis de 0% em cada mostrando esses dois últimos como os mais deficitários. O índice global de adesão a A3P desta instituição foi de 52%.

Luiz et al. (2013) analisaram a aplicação da agenda ambiental da administração pública em um instituto federal de educação. O estudo de caso foi realizado por meio de um *checklist* de 52 perguntas subdivididas em cinco eixos temáticos, baseados no estudo de Freitas, Borgert e Pfitscher (2011). Os eixos temáticos considerados na pesquisa foram: (1) Uso racional dos recursos naturais e bens públicos (6 questões); (2) Gestão adequada dos resíduos gerados (5 questões); (3) Qualidade de vida no ambiente de trabalho (19 questões); (4) Sensibilização e Capacitação dos Servidores (6 questões) e (5) Licitações Sustentáveis (16 questões). O Eixo 4 apresentou resultados mais críticos, pois das seis perguntas apenas duas são objeto de adesão pela instituição: a questão acerca do desenvolvimento de ações de sensibilização e capacitação com os servidores técnico-administrativos e a questão acerca da sensibilização dos gestores em relação às questões socioambientais.

Dias (2013) investigou o alinhamento de dois projetos chamados de “Programa Aguapura” e “Projeto consumo consciente e gestão de resíduos sólidos da EAUFBA” com a A3P. O primeiro projeto com o objetivo de otimizar o consumo de água e o segundo com o objetivo de reduzir o consumo de materiais e implantar coleta seletiva. Ao longo de 12 anos de implantação o primeiro projeto obteve economia no consumo de água na ordem de 38%, economia equivalente a R\$ 200 mil. O segundo projeto permitiu a economia de 2 mil copos/semana com a adoção de canecas e economia de 8 mil folhas/mês com uma campanha de conscientização da real necessidade de impressão e de orientação de impressão em frente e verso.

Dias (2014) em uma extensão da pesquisa de Dias (2013) analisou ainda o programa “Poupeluz”, criado para reduzir o consumo de energia elétrica, o programa “Usina Experimental de Compostagem da UFBA”, o “Recicle UFBA” e a “Campanha E-lixo: doando e ajudando”, criados com o objetivo de destinar adequadamente os resíduos e o programa “Bem viver”, que foi criado com a intenção de melhorar a qualidade de vida dos servidores da UFBA. Os resultados indicaram que, por meio dos programas analisados, a instituição estudada atingiu os cinco eixos da A3P. Contudo, medidas deveriam ser tomadas para que os eixos sejam contemplados plenamente.

Santana e Moura (2014) analisaram a adesão a A3P pela Agência Estadual de Meio Ambiente do Estado de Pernambuco (CPRH), a partir de *checklist* com vinte e cinco questões desenvolvido por Freitas et al. (2011), com respostas dicotômicas “Implantado” ou “Não implantado”. Os resultados mostraram uma adesão total aos itens do Eixo 1 – Uso racional dos recursos naturais e bens públicos e Eixo 5 – Licitações Sustentáveis. Encontraram adesão parcial ao Eixo 2 – Gestão adequada dos resíduos gerados (adesão de 60%), Eixo 3 – Qualidade de vida no ambiente de trabalho (adesão de 40%) e Eixo 4 – Sensibilização e capacitação dos servidores (adesão de 60%).

Warken e Klann (2014) desenvolveram uma pesquisa acerca da sustentabilidade ambiental na UFFS sob o ponto de vista da teoria institucional, por meio de um questionário composto por 97 questões fechadas oriundas da pesquisa de Freitas (2013). Identificaram que a instituição adota práticas de sustentabilidade ambiental devido à legislação e à profissionalização, ao invés de imitar práticas legitimadas em outras Instituições de Ensino Superior (IES).

Araújo, Sá e Nayara (2015) analisaram as práticas de gestão ambiental adotadas por instituição de ensino superior de Belo Horizonte. Identificaram ações para eliminação do consumo de copos plásticos descartáveis, substituição do consumo de papel A4 branco por papel reciclado, a criação de um viveiro de plantas, campanha de conscientização para redução do consumo de energia elétrica, adoção de temporizadores nas torneiras e implantação de coleta seletiva de lixo. O estudo apontou para que a instituição instale aquecedores solares, válvula de descarga econômica, telhado verde e substituição das lâmpadas por lâmpadas de LED.

Lima e Golembiewski (2015) desenvolveram um estudo de caso na Unicentro com base no questionário proposto por Kruger et al. (2011), abordando mais especificamente o eixo da qualidade de vida com base em entrevistas. Observou-se que a instituição apresenta um índice de adesão maior ao eixo 3 (adesão de 84%) do que ao índice de adesão geral da instituição (adesão de 67,4%), decorrente de um ambiente que favorece o desempenho funcional do servidor e o atendimento à legislação trabalhista que, caso não fossem observadas, gerariam sanções legais à Universidade.

Viegas e Cabral (2015) desenvolveram um estudo bibliográfico e documental em que sintetizam os achados de outras pesquisas acerca da sustentabilidade de instituições de ensino superior. O grupo de universidades estudadas engloba a Universidade de São Paulo, Universidade de São Carlos, Universidade Federal do Espírito Santo, Universidade Federal de Minas Gerais, Universidade Federal de Lavras, Unisinos, PUC Rio, Universidade Federal de Juiz de Fora, Universidade do Estado do Pará, Universidade Federal do Pará, Universidade da Amazônia, Universidade Rural da Amazônia e a Universidade Federal de Santa Catarina. As conclusões apontaram “que além da incorporação do tema sustentabilidade nos conteúdos curriculares, nos projetos de pesquisa e de extensão, ainda que de forma pontual, há evidências de mudanças nas formas de aplicação de novas tecnologias, nas formas de utilização de materiais [...]” (VIEGAS; CABRAL, 2015, p. 256).

Viegas et al. (2015) desenvolveram um estudo de caso acerca da adesão da A3P pela Universidade Federal Rural da Amazônia, a partir da aplicação de questionário baseado em Freitas, Borgert e Pfitscher (2011), junto a 466 participantes e entrevistas com 16 gestores. Os eixos 1 (80% de não atendimento) e 2 (80% de não atendimento) foram as dimensões mais críticas na Universidade Federal Rural da Amazônia.

A IFES em estudo não adotou práticas sustentáveis quanto ao consumo de energia elétrica, ao gerenciamento de resíduos sólidos, ao reuso e à reciclagem de materiais, ao uso de papel e de materiais descartáveis, assim como não adotou um padrão de construção sustentável. Em síntese, a IFES não incorporou a variável ambiental em seu sistema de gestão (VIEGAS et al., 2015, p. 24).

A pesquisa de Warken, Hehn e Rosa (2015), analisou a sustentabilidade ambiental na Universidade Federal da Fronteira Sul, campus de Chapecó, com base no modelo de Freitas (2013) e da pesquisa de Warken e Klan (2014). O questionário utilizado compreendeu 229 questões fechadas com respostas “Sim”, “Não” e “Não se aplica”, proporcionando um índice de sustentabilidade para a instituição de 53,09%.

Bastos e Bastos (2016) realizaram um estudo de caso na Fundação Carlos Gomes, identificaram um crescimento do consumo de quatro materiais (copo de água descartável, saco de lixo, papel toalha e papel A4) mesmo com a instituição entrando em período de descontinuidade de atividades. Foram promovidas reuniões com as diretorias e funcionários de modo a promover a conscientização quanto ao volume de recursos que a instituição estava consumindo e o volume de resíduos gerados. Além disso, foram adotadas medidas como estabelecimento de limites quantitativos para requisições de materiais de expediente junto ao almoxarifado, elaboração de relatórios mensais de consumo para identificar os setores responsáveis por maior desperdício, mudança da estrutura gráfica de documentos internos com o objetivo de economizar papel com o uso de impressão frente e verso, e implementação da “Caneca do Servidor” para a redução de copos descartáveis.

Em uma comparação do antes e depois da implementação das ações de redução de consumo de materiais, verificou-se uma redução na ordem de 137% de copos descartáveis, redução de 92% de consumo de papel A4 e redução de 6% de consumo de sacos de lixo. O consumo de papel toalha aumentou em 3%. As conclusões apontaram que o projeto foi bem-sucedido, tanto do ponto de vista financeiro, com a redução da despesa com estes recursos, quanto comportamental, com a conscientização dos servidores acerca do consumo responsável (BASTOS; BASTOS, 2016).

Ferrador Filho et al. (2016) fizeram um estudo de caso no Fórum Regional de Pinheiros do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) por meio de visitas técnicas, entrevistas e pesquisa documental. Identificaram que são adotadas ações de sustentabilidade, tais como, exigências de documentação ambiental de fornecedores, coleta seletiva básica, iniciativa de compostagem, impressoras operando em modo econômico e indicam que existem potenciais melhorias desses quesitos, como aperfeiçoamento da coleta seletiva, melhor detalhamento de requisitos e melhor acompanhamento da disposição de resíduos sólidos gerados nos serviços terceirizados, aproveitamento de cláusulas contratuais para melhorias operacionais, maior treinamento de pessoal envolvido no gerenciamento dos contratos.

Gazzoni et al. (2016) realizaram uma pesquisa na Universidade Federal de Santa Maria para verificar fatores relacionados com o conhecimento do Plano de Gestão de Logística Sustentável (PLS) por parte da comunidade acadêmica. Por meio de questionário com escala *likert* respondido por 649 servidores, identificaram que apenas 9% dos servidores responderam ter Bom ou Grande conhecimento do PLS.

Santos, Malheiro e Bonfim (2016) realizaram uma pesquisa acerca das práticas de sustentabilidade desenvolvidas pelo Núcleo de Gestão Ambiental (NGO) do Instituto Federal Catarinense (IFC), Campus Videira. Identificaram ações nas linhas de licitações sustentáveis, desfazimento de bens, soluções de TI (adoção de fonte que possibilita impressão mais econômica e logística reversa para cabos elétricos), inserção da temática ambiental no currículo dos cursos, existência de núcleo de pesquisa acerca da recuperação, conservação e manejo de ecossistemas, e ações de conscientização.

Santos et al. (2017) desenvolveram um estudo de caso acerca do atendimento a A3P em cinco secretarias (Meio Ambiente, Administração, Educação, Saúde e Urbanismo) do município de Vilhena (RO). Entrevistaram os gestores das secretarias e observaram que o eixo 1 (uso racional dos recursos naturais e bens públicos) e o eixo 2 (gestão adequada dos resíduos

gerados) atingiram índice de atendimento de apenas 40%. O estudo indicou que embora haja adesão a todos os objetivos da agenda, há falhas no controle do consumo de água e falha no acompanhamento de outros indicadores ambientais. A secretaria que apresentou maior índice de adesão é a de Meio Ambiente e a secretaria que apresentou menor índice de adesão é a de Urbanismo, responsável pelas obras da prefeitura (SANTOS et al., 2017).

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa tem por objetivo analisar o nível de adesão à agenda A3P por três instituições de ensino superior situadas no estado de Santa Catarina, a partir de estudo de caso múltiplo. As três instituições analisadas são:

- Universidade Federal da Fronteira Sul (UFSC): criada pela Lei nº 12.029, de 15 de setembro de 2009, está distribuída por seis campi em três estados: Chapecó (SC) sede da Reitoria; Realeza e Laranjeiras do Sul (PR); Cerro Largo, Erechim e Passo Fundo (RS). Em agosto de 2016 a UFFS possuía 44 cursos de graduação, distribuídos por seis campi, com 7.936 alunos matriculados. A universidade dispõe de 11 cursos de mestrado e um Dinter, além de cursos de pós-graduação lato sensu (UFFS, 2017).

- Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC): criado por meio do Decreto nº 7.566, de 23 de setembro de 1909, como Escola de Aprendizes Artífices de Santa Catarina, juntamente com outras 18 escolas de aprendizes artífices (IFSC, 2017a). Por meio da Lei 11.892, de 29 de dezembro de 2008, que criou os institutos federais de Educação, Ciência e Tecnologia o então CEFET-SC tornou-se IFSC (BRASIL, 2008). Atualmente, o IFSC possui a sede em Florianópolis, 22 campi em 20 cidades de Santa Catarina, são ofertados 36 cursos de graduação, 1 curso de mestrado e cursos nas modalidades de qualificação profissional, técnico integrado, técnico concomitante, técnico subsequente, especialização lato sensu e educação de jovens e adultos (IFSC, 2017b), contando com 32.070 alunos, 1.080 servidores técnico-administrativos e 1.272 docentes.

- Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC): criada pela Lei n. 3.849, de 18 de dezembro de 1960, agregando as faculdades já existentes de Direito, Ciências Econômicas, Odontologia, Farmácia e Bioquímica, Filosofia, Medicina e Serviço Social, todas localizadas na cidade de Florianópolis (NECKEL; KÜCHLER, 2010). Em 2015, a UFSC estava distribuída por campi em cinco cidades de Santa Catarina, ofertou 118 cursos de graduação, 160 cursos de mestrado, especialização ou doutorado, além de 13 cursos de graduação na modalidade a distância. Em 2015 a UFSC possuía um total de 45.180 alunos matriculados, 3.217 servidores e 2.275 docentes. (UFSC, 2015).

Para Gil (2009, p. 2) “há situações em que um estudo de caso é muito mais recomendado que um levantamento de campo ou um experimento”. Martins (2008, p. 9) afirma que “o Estudo de Caso possibilita a penetração em uma realidade social, não conseguida plenamente por um levantamento amostral e avaliação exclusivamente quantitativa”.

Para Yin (2015, p. 4):

Um estudo de caso permite que os investigadores foquem um “caso” e retenham uma perspectiva holística e do mundo real – como no estudo dos ciclos individuais da vida, o comportamento dos pequenos grupos, os processos organizacionais e administrativos, a mudança de vizinhança, o desempenho escolar, as relações internacionais e a maturação das indústrias.

Para a coleta de dados, foi utilizado questionário aplicado nas três instituições de ensino. Para Cooper e Schindler (2016, p. 297) “o questionário é o instrumento mais comum de coleta de dados na pesquisa em administração” e Vergara (2012) o considera como uma das três formas de coleta de dados em campo, ao lado da entrevista e da observação participante.

Há preocupações acerca do uso de questionários, quanto a sua validade e confiabilidade. A validade diz respeito a capacidade do instrumento em medir efetivamente o que se propõe a medir e a confiabilidade diz respeito a constância dos resultados obtidos (MARTINS; THEÓPHILO, 2016) e também preocupações acerca da necessidade de se fazer um pré-teste com o questionário.

O questionário usado a pesquisa é oriundo do estudo de Freitas, Borgert e Pfitscher (2011) e utilizado por outras pesquisas como Luiz et al. (2013) e Viegas et al. (2015), portanto, já validado e permitindo a comparabilidade com as demais pesquisas.

O índice de adesão a agenda A3P foi calculado com base na seguinte equação:

$$IA = \frac{A}{Total} * 100$$

Onde:

IA = Índice de adesão;

A = número de respostas “Adere”

Total = total de questões de cada eixo

Além das entrevistas, foram analisadas informações disponíveis nas *homepages* das instituições pesquisadas, cuja análise possui um caráter majoritariamente qualitativo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

As respostas das IES quanto à adesão aos objetivos da agenda A3P são mostradas na Tabela 1.

Tabela 27 - Adesão aos objetivos da A3P

Questão	Item	UFFS	IFSC	UFSC
Objetivo 1 – Sensibilização dos gestores				
1	Há sensibilização dos gestores, em relação à gestão e responsabilidade socioambiental na instituição?	Adere	Adere	Adere
Objetivo 2 – Economia de recursos naturais e redução de gastos institucionais				
2	A gestão ambiental na IFES promove o uso racional de recursos naturais e bens públicos?	Adere	Adere	Adere
3	A gestão ambiental na IFES promove a redução de gastos institucionais?	Adere	Adere	Adere
Objetivo 3 – Redução do impacto socioambiental negativo				
4	A gestão ambiental na IFES contribui para a redução de impacto socioambiental negativo, direto e indireto, provocado pelas atividades administrativas e operacionais da instituição?	Adere	Adere	Adere
Objetivo 4 – Revisão de padrões de produção e consumo e adoção de novos padrões de sustentabilidade				
5	A gestão ambiental na IFES contribui para a adoção de novos padrões de sustentabilidade na administração pública?	Adere	Adere	Adere
6	A gestão ambiental na IFES contribui para a adoção e revisão dos padrões de produção e consumo?	Adere	Adere	Adere
Objetivo 5 – Melhoria da qualidade de vida				
7	A gestão ambiental na IFES contribui para a melhoria da qualidade de vida dos <i>stakeholders</i> ?	Adere	Adere	Adere
Índice de Adesão		100%	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Como se pode observar na Tabela 1, as três instituições obtiveram um índice de adesão aos objetivos da A3P de 100%, de modo que todas elas estão totalmente alinhadas à agenda, neste quesito em particular. Os resultados sobre o Eixo 1 - Uso racional dos recursos naturais e bens públicos estão demonstrados na Tabela 2.

Tabela 28 - Eixo 1: Uso racional dos recursos naturais e bens públicos

Questão	Item	UFFS	IFSC	UFSC
8	A IFES desenvolve alguma ação de monitoramento/redução do consumo de papel?	Adere	Não	Adere
9	A IFES desenvolve alguma ação de monitoramento/redução do consumo de energia?	Adere	Adere	Adere
10	A IFES desenvolve alguma ação de monitoramento/redução do consumo de água?	Adere	Adere	Não
11	A IFES desenvolve alguma ação de monitoramento/redução do consumo de copos plásticos?	Adere	Adere	Adere
12	A IFES desenvolve alguma ação de monitoramento/redução do consumo de outros materiais/recursos que possam causar impactos ambientais significativos?	Adere	Não	Adere
Índice de Adesão		100%	60%	80%

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao uso dos recursos naturais e bens públicos, apenas a UFFS obteve índice de adesão de 100%. A UFSC não desenvolve ações para monitoramento ou consumo de água, atingindo um índice de 80% e o IFSC não desenvolve ações de monitoramento ou redução do consumo de papel e de outros materiais/recursos que possam causar impactos ambientais, atingindo um índice de 60%. A UFSC mantém uma *homepage* para evidenciar campanhas para redução de consumo de energia elétrica e copos plásticos (coloque o endereço aqui) e o IFSC também possui campanha para redução do consumo de copos descartáveis e adoção de canecas. Os resultados sobre o Eixo 2–Gestão adequada dos resíduos gerados estão demonstrados na Tabela 3.

Tabela 29 - Eixo 2: Gestão adequada dos resíduos gerados

Questão	Item	UFFS	IFSC	UFSC
13	A IFES desenvolve e incentiva a política dos 5R's?	Adere	Adere	Não
14	A coleta seletiva na IFES atende a resolução CONAMA nº 275, de 25 de abril de 2005?	Adere	Adere	Não
15	A IFES realiza coleta seletiva solidária nos termos do Decreto 5.940, de 25 de outubro de 2006?	Adere	Não	Não
16	A IFES possui Comissão de Coleta Seletiva Solidária, nos termos do Decreto 5.940, de 25 de outubro de 2006?	Adere	Não	Não
17	Há destinação adequada a resíduos perigosos?	Adere	Adere	Adere
Índice de Adesão		100%	60%	20%

Fonte: Dados da pesquisa

Na dimensão 2, que trata da gestão adequada dos resíduos gerados, a UFFS obteve um índice de adesão de 100%. O IFSC obteve um índice de 60%, porque não realiza coleta seletiva solidária nos termos do Decreto 5.940, de 25 de outubro de 2006 e não possui comissão de coleta seletiva solidária, nos termos do Decreto 5.940, de 25 de outubro de 2006. A UFSC além de apresentar as deficiências do IFSC, não desenvolve ou incentiva a política dos 5Rs e não possui coleta seletiva conforme a resolução CONAMA n. 275, de 25 de outubro de 2006, de modo que foi a instituição com a menor nota nessa dimensão, com um índice de adesão de apenas 20%.

Embora o IFSC tenha respondido que não aderiu à coleta seletiva nos moldes do Decreto 5.940/2006, um dos seis programas do seu Plano de Gestão de Logística Sustentável 2015-2016 chama-se “Destino Certo”, com tema “Gestão dos resíduos sólidos” e “Objetivo principal: Efetuar o gerenciamento dos resíduos sólidos gerados no IFSC conforme legislação vigente” (IFSC, 2015, p. 11).

A *homepage* IFSC sustentável evidencia relatórios de execução do plano por campus (IFSC, 2017a). No relatório do campus Florianópolis – Continente, a proposta de implantação de coleta seletiva local foi relatada como “Implementado, com participação de servidores,

alunos e serviço terceirizado” (IFSC, 2017b, p. 4). No campus de Chapecó, por sua vez, o objetivo foi relatado “Com o retorno às aulas serão realizadas reuniões sobre o funcionamento da coleta seletiva – em implantação” (IFSC, 2016c, p. 5).

A UFSC, por sua vez, criou a Comissão Permanente de Coleta Seletiva Solidária da Universidade Federal de Santa Catarina. A comissão tem uma *homepage* própria, na qual relata o planejamento da implantação e relatos detalhados das reuniões mensais (UFSC, 2017).

Os resultados sobre o Eixo 3–Qualidade de vida no ambiente de trabalho estão demonstrados na Tabela 4.

Tabela 30 - Eixo 3: Qualidade de vida no ambiente de trabalho

Questão	Item	UFFS	IFSC	UFSC
18	A IFES oferece atividades de ginástica laboral ou atividades semelhantes aos seus servidores e bolsistas?	Adere	Não	Não
19	A IFES atende a todas as exigências de acessibilidade, em todas as suas instalações?	Não	Não	Não
20	A IFES possui preocupação com a ergonomia de mobiliários e equipamentos de uso dos servidores e bolsistas?	Adere	Não	Adere
21	A IFES possui uma comissão interna de prevenção de acidentes?	Não	Não	Não
22	A IFES possui controle da jornada de trabalho?	Adere	Adere	Adere
23	A IFES possui grupo especializado/capacitado para apoio a neuroses (antitabagismo, alcoolismo, drogas e neuroses diversas)?	Não	Não	Adere
24	Os ambientes da IFES, especialmente os de trabalho, são salubres?	Adere	Adere	Adere
25	A IFES possui programa de saúde ocupacional?	Adere	Não	Adere
26	A IFES possui programa de orientação nutricional?	Não	Não	Não
27	A IFES incentiva o desenvolvimento e capacitação de seus servidores através da autonomia das atividades a serem desenvolvidas?	Adere	Adere	Não
28	A IFES incentiva o desenvolvimento e capacitação de seus servidores através do aproveitamento das habilidades individuais e coletivas?	Adere	Adere	Adere
29	A IFES incentiva o desenvolvimento e capacitação de seus servidores através da percepção do significado do trabalho individual e coletivo?	Adere	Adere	Não
30	A IFES incentiva e promove a integração social interna e externa, através da ausência de preconceitos?	Não	Adere	Adere
31	A IFES incentiva e promove a integração social interna, através da integração de servidores em áreas comuns e eventos de finalidade integrativa?	Não	Adere	Adere
32	A IFES incentiva e promove a integração social interna, através do senso comunitário?	Não	Não	Adere
33	A IFES incentiva e promove a integração social interna, através da promoção dos relacionamentos interpessoais?	Não	Não	Não
34	A IFES incentiva e respeita a liberdade de expressão?	Adere	Adere	Adere
35	A IFES incentiva e respeita a privacidade pessoal?	Adere	Adere	Adere
36	A IFES incentiva e respeita o tratamento impessoal?	Adere	Não	Adere
Índice de Adesão		57%	47%	63%

Fonte: Dados da pesquisa

Acerca do Eixo 3, que trata da qualidade de vida no ambiente do trabalho, as três IES apresentaram índice de adesão mais próximos que nas dimensões anteriores, sendo que a UFSC apresentou o maior índice (63%) e o IFSC o menor índice (47%).

As questões críticas são as de número 19, 21, 26 e 33, nas quais identificou-se que não há adesão de nenhuma instituição. Essas questões tratam das exigências de acessibilidade em todas as suas instalações (19), da existência de comissão interna de prevenção de acidentes (21), da existência de programa de orientação nutricional (26) e da promoção da integração social interna, através da promoção dos relacionamentos interpessoais (33).

As questões que todas as instituições apresentaram adesão dizem respeito à existência de controle da jornada de trabalho (22), a salubridade do ambiente de trabalho (24), ao incentivo do desenvolvimento e capacitação de seus servidores através do aproveitamento das habilidades individuais e coletivas (28), ao respeito à liberdade de expressão (34) e respeito a privacidade pessoal (35).

A Tabela 5 apresenta os resultados sobre o Eixo 4–sensibilização e capacitação dos servidores.

Tabela 31 - Eixo 4: Sensibilização e capacitação dos servidores

Questão	Item	UFFS	IFSC	UFSC
37	A IFES desenvolve ações de sensibilização e capacitação com os servidores técnico-administrativos?	Adere	Não	Adere
38	A IFES desenvolve ações de sensibilização e capacitação com os servidores docentes?	Adere	Não	Não
39	A IFES desenvolve ações de sensibilização com o corpo discente?	Não	Não	Adere
40	A IFES desenvolve ações de sensibilização com a comunidade no entorno da instituição?	Não	Não	Adere
Índice de Adesão		50%	0%	75%

Fonte: Dados da pesquisa

No eixo 4, que trata da sensibilização e capacitação dos servidores, a UFSC foi a instituição que apresentou o maior índice de adesão a A3P: 75%. O IFSC, por sua vez, apresentou o menor índice, não tendo aderido a nenhuma das ações deste eixo. Enquanto a UFSC apenas não desenvolve ações de sensibilização e capacitação com os servidores docentes, a UFFS não desenvolve ações de sensibilização com o corpo discente e comunidade no entorno da instituição. A Tabela 6 apresenta os resultados sobre o Eixo 5–Licitações sustentáveis.

Tabela 32 - Eixo 5: Licitações sustentáveis

Questão	Item	UFFS	IFSC	UFSC
41	A IFES incentiva e promove a contratação de obras públicas que respeitem padrões de sustentabilidade?	Adere	Não	Adere
42	A IFES incentiva e promove a compra de bens que respeitem os padrões de sustentabilidade?	Adere	Não	Adere
43	A IFES incentiva e promove a contratação de serviços públicos que respeitem os padrões de sustentabilidade?	Adere	Não	Adere
Índice de Adesão		100%	0%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

No eixo 5, que trata das licitações sustentáveis, o índice de adesão foi de 100% na UFSC e UFFS. Já o IFSC não aderiu a nenhum dos três itens que compõem este eixo: contratação de obras públicas, compra de bens e contratação de serviços que respeitem os padrões de sustentabilidade, ficando com índice de 0%.

A UFSC desenvolveu um Manual de Compras Sustentáveis de 72 páginas, que já se encontra na segunda edição e data de 2016 (UFSC, 2016). Embora o IFSC apresente negativas quanto aos três pontos do eixo 5, foi possível identificar o início da implantação das licitações sustentáveis em 2013 (IFSC, 2013a), com o lançamento do primeiro edital de aquisição de material de consumo sustentável (IFSC, 2013b).

O índice geral de adesão a agenda A3P está evidenciado na Tabela 7.

Tabela 33 - Índice de adesão a A3P, por instituição

IES	UFFS	IFSC	UFSC
Índice de adesão total	76%	51%	69%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 7 evidencia o índice total de adesão a A3P, por instituição, em percentual, sendo que a UFFS foi a instituição que obteve o maior índice (76%), a UFSC obteve 69% e o IFSC 51% de adesão.

De acordo com Ministério do Meio Ambiente (MMA, 2017a) “a Agenda Ambiental na Administração Pública concede o Selo Verde para reconhecer as instituições públicas pelo empenho na implementação da Agenda Ambiental na Administração Pública, por meio da adesão formal ao Programa”.

O MMA (2017a) esclarece, também, que o selo Prata serve “para atestar o empenho das instituições públicas no cumprimento da entrega do Relatório Anual de implementação da Agenda Ambiental na Administração Pública, previsto no Termo de Adesão” e o selo Laranja “para destacar a participação das instituições públicas como vencedoras do Prêmio Melhores Práticas da A3P.”

A UFSC declarou que aderiu a A3P em 18 de junho de 2014 e obteve no mesmo ano o Selo A3P Verde do Ministério do Meio Ambiente. De acordo com o MMA (2017b), o IFSC também detém o selo Verde da A3P e a UFFS não consta na lista das instituições que possuem o selo, embora tenha apresentado índice de adesão maior que as outras duas instituições. A *homepage* da A3P elenca 21 passos para a organização obter o selo, sendo que nenhuma das três instituições pesquisadas possui o selo Prata ou o selo Laranja.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi identificar o nível de adesão a A3P por três instituições federais de ensino superior situadas no estado de Santa Catarina. Os resultados indicaram que o índice de adesão da UFFS é de 76%, da UFSC é de 69% e do IFSC é de 51%.

O índice encontrado para a UFFS é bem diferente do calculado na pesquisa de Warken, Hehn e Rosa (2015), que chegava a apenas 53,09% de sustentabilidade e aqui apresentou o maior índice de adesão a A3P.

O índice de adesão a A3P da UFFS (100%), IFSC (60%) e UFSC (80%) foi superior ao encontrado pelas demais pesquisas já que Luiz et al. (2013) encontraram um índice de 50% no IFC, campus Videira, Viegas et al. (2015) encontraram um índice de 20% na UFRA e Santos et al. (2017) encontraram um índice de 40% no município de Vilhena. A única organização que apresentou índice superior foi a Agência Estadual de Meio Ambiente do Estado de Pernambuco que segundo Santana e Moura (2014) apresentaram um índice de 100% no eixo 1.

No eixo 2, a UFFS apresentou um índice de adesão a A3P de 100%, o IFSC apresentou um índice de 60% e a UFSC apresentou um índice de 20%. Enquanto a UFFS apresentou o maior índice encontrado nas pesquisas, o índice do IFSC (60%) foi o mesmo que o da Agência Estadual de Meio Ambiente do Estado de Pernambuco observado no estudo de Santana e Moura (2014) e superior as demais organizações. Por sua vez, o índice da UFSC (20%) foi o menor encontrado neste eixo, igual ao observado na UFRA por Viegas et al. (2015) e menor que os do IFC campus Videira (LUIZ et al., 2013) e do município de Vilhena (SANTOS et al., 2017), ambos com 40%.

O índice de adesão aos itens do eixo 3 foram de 57% na UFFS, 47% no IFSC e 63% na UFSC. Os dois melhores índices encontrados na literatura foram os de Lima e Golembiewski (2015) e Viegas et al. (2015) para a Unicentro (84%) e para a UFRA (75%), respectivamente. Embora as instituições catarinenses não tenham ocupado o topo no quesito adesão aos itens do eixo 3, também não ficaram nas últimas posições, posto ocupado pela Agência Estadual de Meio Ambiente do Estado de Pernambuco (CPRH), com índice de 40% no estudo de Santana e Moura (2014).

No eixo 4, a UFRA (100%) e o município de Vilhena (100%) apresentaram os maiores índices (VIEGAS et al., 2015; SANTOS et al., 2017). A UFSC apresentou um índice de 75%, seguida da Agência Estadual de Meio Ambiente do Estado de Pernambuco que apresentou um índice de 60% (SANTANA; MOURA, 2014). A UFFS apresentou um índice de 50%, o IFC

apresentou um índice de 33,34% (LUIZ et al., 2013) e o IFSC apresentou um índice de zero por cento, tendo o pior índice de adesão em todos os eixos analisados.

Quanto ao eixo 5, a UFFS e a UFSC apresentaram índices de 100%, empatando com a Agência Estadual de Meio Ambiente do Estado de Pernambuco (SANTANA; MOURA, 2014) e o município de Vilhena (SANTOS et al., 2017). O IFSC novamente apresentou um índice zero, de modo que ficou como o pior colocado entre todos os índices calculados nesta dimensão.

O índice médio de adesão das instituições analisadas neste artigo (66%), pouco diferiu da média encontrada pelas pesquisas anteriores que foi de 64%, conforme calculado com base em Luiz et al. (2013), Santana e Moura (2014), Lima e Golembiewski (2015), Viegas et al. (2015) e Santos et al. (2017).

Como sugestões para trabalhos futuros, sugere-se que se faça um reexame do instrumento de pesquisa para que as questões mais nebulosas sejam melhor operacionalizadas. Por um lado, as questões como as de número 8 a 11, que tratam do consumo de papel, de energia, de água e copos plásticos, mostram-se objetivamente respondidas. Por outro lado, as questões como as de número 27, 28, 29 e 33, que tratam do desenvolvimento e capacitação de seus servidores através da autonomia das atividades a serem desenvolvidas, do desenvolvimento e capacitação de seus servidores através do aproveitamento das habilidades individuais e coletivas, do desenvolvimento e capacitação de seus servidores através da percepção do significado do trabalho individual e coletivo e da promoção da integração social interna, através da promoção dos relacionamentos interpessoais, são subjetivas e cuja resposta não tem contornos bem definidos como as anteriores.

Sugere-se, ainda, uma abordagem distinta do uso de questionários para verificação da adesão das instituições a A3P, como a *visita in loco* para o uso da técnica que Vergara (2012) chama de observação em campo. A conferência pessoal por parte do pesquisador pode eliminar certas dúvidas em que o respondente pode não ter tido acesso a informação suficiente nas instituições para responder.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J. P. M.; SÁ, D.; NAYARA, P. Gestão ambiental em instituições de ensino superior: economia de água, energia e sustentabilidade ambiental. **Amazônia em Foco: Ciência e Tecnologia**, v. 4, n. 6, p. 49-63, 2015.

BASTOS, T. R.; BASTOS, R. Z. Ações públicas para a sustentabilidade na Fundação Carlos Gomes, Belém, Pará. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 5, n. 1, p. 39-52, 2016.

BRASIL. **Lei nº 11.892, de 29 de Dezembro de 2008**. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm>. Acesso em: 15 maio 2017.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: McGraw Hill Brasil, 2016.

DIAS, A. L. **Gestão ambiental na UFBA sob a perspectiva dos eixos temáticos da A3P.** 210 p. 2014. Dissertação (Mestrado em Estudos Interdisciplinares Sobre a Universidade) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014.

DIAS, A. L. Projetos e programas de sustentabilidade ambiental na UFBA: objetivos e comprometimento com a Agenda Ambiental na Administração Pública. **Revista Brasileira de Administração Política**, v. 6, n. 1, p. 145-162, 2013.

ELKINGTON, J. **Canibais com garfo e faca.** São Paulo: Makron Books, 2001.

FERRADOR FILHO, A. L.; AGUIAR, A. O.; TEIXEIRA, R.; CORTESE, T. Gestão ambiental em órgãos públicos: A contribuição do gerenciamento de contratos num órgão judiciário. In: SIMPÓSIO INTERNACIONAL DE GESTÃO DE PROJETOS, INOVAÇÃO E SUSTENTABILIDADE, 5., São Paulo, 2016. **Anais...** São Paulo: 2016.

FREITAS, C. L.; BORGERT, A.; PFITSCHER, E.D. Agenda Ambiental na Administração Pública: Uma análise da aderência de uma IFES as diretrizes propostas pela A3P. In: XI Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América Latina & II Congresso Internacional IGLU, 2011, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Instituto de Pesquisa em Administração Universitária - UFSC, 2011.

GAZZONI, F.; SCHERER, F. L.; SANTOS, M. B.; HAHN, I. S.; CARPES, A. M. A influência de fatores individuais no conhecimento sobre o Plano de Gestão de Logística Sustentável. Desenvolve: **Revista de Gestão do Unilasalle**, v. 5, n. 2, p. 57-77, jul. 2016.

GIL, A. C. **Estudo de caso.** São Paulo: Atlas, 2009.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Histórico.** Disponível em: <<http://www.ifsc.edu.br/historico>>. Acesso em: 15 maio 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **IFSC lança primeiro edital “verde” para compra de produtos.** Disponível em: <<http://www.ifsc.edu.br/institucional/3031-ifsc-lanca-primeiro-edital-verde-para-compra-de-produtos>>. 2013a. Acesso em: 15 maio 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Números.** Disponível em: <<http://www.ifsc.edu.br/numeros>>. Acesso em: 15 maio 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **PLS-IFSC Plano de gestão de logística sustentável do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina – PLS-IFSC 2015-2016.** Disponível em: <http://www.ifsc.edu.br/arquivos/ifsc_sustentavel/PLS2015-2016.pdf>. Acesso em: 15 maio 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Pregão eletrônico por registro de preços nº 17/2013. Contratação exclusiva de microempresa e empresa de pequeno porte.** Disponível em: <http://www.ifsc.edu.br/images/licitacoes_contratos/editais_licitacao/2013/pe172013.pdf>. 2013b. Acesso em: 15 maio 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Relatório Final Execução. Plano de Gestão de Logística Sustentável 2015/2016. Campus Florianópolis-Continente.**

Disponível em: <<https://discovirtual.ifsc.edu.br/index.php/s/oSPiVIJvvfZzrp6#pdfviewer>>. Acesso em 15 maio 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Relatório Final Execução. Plano de Gestão de Logística Sustentável 2015/2016. Campus Chapecó.** Disponível em:

<<https://discovirtual.ifsc.edu.br/index.php/s/3mWpSaAncluBLeV#pdfviewer>>. Acesso em 15 maio 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Relatórios de execução.** Disponível em: <<http://www.ifsc.edu.br/menu-ifsc-sustentavel-pls>>. Acesso em 15 maio 2017.

KRAEMER, M. E. P. Contabilidade Ambiental Como Sistema de Informações. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 9, p. 19-26, 2000.

KRUGER, S. D.; FREITAS, C. L.; PFITSCHER, E. D.; PETRI, S. M. 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). **Revista GUAL**, v. 4, n.3, p.44-62, 2011.

LIMA, A. C. P.; GOLEMBIEWSKI, C. Agenda ambiental na UNICENTRO: um estudo da qualidade de vida no trabalho a partir do método Kruger. **Revista Brasileira de Tecnologias Sociais**, v. 2, n. 1, p. 23-36, 2015.

LUIZ, L. C.; RAU, K.; FREITAS, C. L.; PFITSCHER, E. D. Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P) e práticas de sustentabilidade: estudo aplicado em um instituto federal de educação, ciência e tecnologia. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 5, n. 2, p. 114-134, 2013.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, R. C. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2008.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Lista de parceiros com selo verde**. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/component/k2/item/10320-selo-a3p-lista-do-selo-verde>>. Acesso em: 15 maio 2017.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Selo A3P**. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/index.php?option=com_k2&view=item&id=549>. Acesso em: 15 maio 2017.

NECKEL, R.; KÜCHLER, A. D. C. (Orgs.); UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **UFSC 50 anos: trajetórias e desafios**. Florianópolis: UFSC, 2010.

RIBEIRO, Antonio de L. **Teorias da administração**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTANA, W. A.; MOURA, G. J. B. Aplicação das diretrizes propostas pela agenda ambiental da administração pública. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 5, n. 1, p. 307-315, 2014.

SANTOS, F. L.; CARNEIRO, A. F.; SOUZA, J. A.; SOUZA, R. M. S. Análise da Adesão à Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P) pela Cidade Portal da Amazônia. **Gestão e Sociedade**, v. 11, n. 28, p. 1583-1610, 2017.

SANTOS, F. L.; CARNEIRO, A. F.; SOUZA, J. A.; SOUZA, R. M. S. Análise da Adesão à Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P) pela Cidade Portal da Amazônia. **Gestão e Sociedade**, v. 11, n. 28, p. 1583-1610, 2017.

SANTOS, R. S.; MALHEIRO, A. D.; BOMFIM, M. J. C. Relato de experiências e práticas aplicadas pelo núcleo de gestão ambiental do IFC Campus Videira no município de Videira no Estado de Santa Catarina. In: FÓRUM INTERNACIONAL ECOINNOVAR, 5., Santa Maria, 2016. **Anais...** Santa Maria: UFSM, 2016.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL. **Apresentação**. Disponível em: <https://www.uffs.edu.br/institucional/a_uffs/a_instituicao/apresentacao>. Acesso em: 15 maio 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL. **II COEPE Conferência de Ensino, Pesquisa e Extensão da UFFS “O Ensino, a Pesquisa, a Extensão e a Cultura na perspectiva de uma Universidade Popular”** - documento referência indicadores das políticas e processos de desenvolvimento do ensino, da pesquisa e da extensão na UFFS (2010-2016).

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **A3P e a UFSC**. Disponível em: <<http://ufscsustentavel.ufsc.br/eficiencia-no-gasto/>>. Acesso em: 15 maio 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Comissão para coleta seletiva solidária**. <<http://gestaoderesiduos.ufsc.br/comissao-para-a-coleta-seletiva-solidaria/>>. Acesso em: 15 maio 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Manual de compras sustentáveis da UFSC**. Disponível em: <<http://ufscsustentavel.ufsc.br/files/2016/04/MANUAL-WEB.pdf>>. 2016. Acesso em: 15 maio 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **UFSC em números - 2006 a 2015**. Disponível em: <<https://arquivos.ufsc.br/d/6b9e384f07/files/?p=/UFSC%20EM%20NUMEROS%20-%202006%20A%202015.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2017.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de coleta de dados no campo**. São Paulo: Atlas, 2012.

VIEGAS, S. F. S. S.; CABRAL, E. R.; GOMES, S. C.; CARVALHO, A. C. Agenda Ambiental na Administração Pública A3P: Estudo da Adesão e Ação em uma Universidade Pública. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 4, n. 2, p. 7-28, 2015.

VIEGAS, S. F. S.; CABRAL, E. R. Práticas de sustentabilidade em instituições de ensino superior: evidências de mudanças na gestão organizacional. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, v. 8, n. 1, p. 236-259, jan. 2015.

WARKEN, I. L. M.; HENN, V. J.; ROSA, F. S. Gestão da sustentabilidade: um estudo sobre o nível de sustentabilidade socioambiental de uma instituição federal de ensino superior. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 4, n. 3, p. 147, 2014.

WARKEN, I. L. M.; KLANN, R. C. Sustentabilidade ambiental: um estudo sob a perspectiva da teoria institucional. **Contabilidad y Negocios**, v. 9, n. 18, p. 99-113, 2014.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

YUAN, X.; ZUO, J. A critical assessment of the Higher Education for Sustainable Development from Students' perspectives e a chinese study. **Journal of Cleaner Production**, v.30, p. 1-8, 2012.

INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NO GERENCIAMENTO DE RESULTADOS EM COMPANHIAS ABERTAS

Ivanir Rufatto

Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
rufatto@unochapeco.edu.br

Angela Paula Bonetti

Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
angelabonetti@unochapeco.com.br

Nayara Silveira Fernandes

Universidade Estadual Vale do Acaraú - UVA
nayara_silveira@hotmail.com

Geovane Dias Moura

Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
geomoura@terra.com.br

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em verificar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras listadas na BM&FBovespa. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa em uma amostra de companhias abertas listadas na BM&FBovespa que possuíam dados disponíveis no período de 2010 a 2015. Como *proxy* para governança corporativa utilizou-se o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. O gerenciamento de resultados foi analisado por meio do modelo Jones Modificado (DECHOW; SLOAN; SWEENEY, 1995). De modo geral, constatou-se que a maioria das empresas realizaram gerenciamentos de baixas proporções. Os resultados evidenciaram também uma relação não significativa entre governança e gerenciamento de resultados. Portanto, não foi possível afirmar que a governança é um fator que influencia na prática do gerenciamento de resultados.

Palavras-chave: Governança corporativa; Gerenciamento de resultados; Companhias abertas.

1 INTRODUÇÃO

A informação contábil está diretamente ligada à tomada de decisão dos gestores e tem influência significativa nos resultados das organizações, haja vista que as informações alcançam não só os usuários internos, mas, também, os usuários externos. Portanto, são as informações contábeis que irão direcionar os gestores a adotarem medidas que poderão melhorar a qualidade dos lucros, inclusive, muitas vezes, essas medidas são tomadas de forma intencional para influenciar os resultados da organização. Essas ações intencionais resultam no gerenciamento de resultados (SANTOS; SOUZA, 2009).

Segundo Martinez (2001) o gerenciamento de resultados pode ser caracterizado como uma alteração proposital (intencional) dos resultados contábeis, com a finalidade de alcançar ou atender à motivação particular e não se classifica como fraude contábil, pois é operado de acordo com as normativas. Todavia, as normas possibilitam certa discricionariedade aos

gestores, permitindo a escolha em função de necessidades próprias e, conseqüentemente, não refletindo a realidade do negócio.

Os resultados contábeis são fornecidos pelos gestores das empresas para os usuários externos, logo, essas informações precisam ser fidedignas e tempestivas, gerando uma maior segurança e credibilidade para seus usuários. Porém, alguns usuários maquiagem essas informações, por meio da prática do gerenciamento de resultados, o que reduz a qualidade da informação contábil. Deste modo, a não utilização do gerenciamento de resultados pode representar um diferencial competitivo e uma maior agregação de valor para as empresas (MATSUMOTO; PARREIRA, 2007; SANTOS; SOUZA, 2009).

Um das maneiras para a redução do gerenciamento de resultados nas organizações, é a adesão das boas práticas de governança corporativa, uma vez que a governança irá envolver todas as partes interessadas da organização a fim de dirigir e monitorar todas as decisões. Ressalta-se que as boas práticas de governança contribuem para transparecer a real situação da organização, por meio de informações contábeis verídicas (BARROS; SOARES; LIMA, 2013).

Alguns estudos têm evidenciado que as boas práticas de governança corporativa apresentam relação direta para uma significativa redução do gerenciamento de resultados nas empresas. Como exemplo têm-se a pesquisa realizada por Barros et al. (2013) em uma amostra de empresas de capital aberto entre os anos de 2008 e 2010 em que os autores (p.30, 2013)concluíram que haviam “evidências de que a qualidade de governança pode ser um fator explicativo para diminuir a propensão da empresa em gerenciar resultados e aumentar a qualidade da informação contábil disponibilizada ao usuário da informação”.

Nesse contexto, surge a pergunta de pesquisa que orienta este estudo: qual é a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA? Portanto, o estudo objetiva analisar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados em companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA.

O ponto de partida para a abordagem do estudo veio com a necessidade de explorar um tema de suma importância para o mercado atual, visto que, cada vez mais as empresas precisam de informações claras e fiéis para auxiliá-las em suas decisões. Também, em decorrência da carência de estudos nessa área e, principalmente, pela divergência nos resultados obtidos em pesquisas similares anteriores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se o referencial teórico do estudo, que servirá de sustentação para o desenvolvimento do estudo empírico. Inicia-se com uma contextualização sobre a governança corporativa. Na sequência, trata-se do gerenciamento de resultados. Por fim, apresentam-se estudos anteriores similares que investigaram questões relacionadas ao gerenciamento de resultados.

2.1 Governança Corporativa

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009, p. 19) define a governança corporativa como um “[...] sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”.

A governança corporativa funciona como um elo de informações entre os interessados internos e os interessados externos das empresas. Os interessados externos participam diretamente das decisões da organização, sendo essas informações voltadas para que os

objetivos das corporações sejam alcançados, a fim de recuperar a confiabilidade e proporcionar melhorias no desempenho das empresas e, conseqüentemente, aumento dos lucros.

Segundo Cerda (2000, p. 2) o sistema de governança corporativa possui dois objetivos essenciais: a) Fornecer uma estrutura eficiente de incentivos à gestão (visando a maximização do valor da empresa); b) Estabelecer responsabilidades e outros tipos de proteção para evitar que os acionistas majoritários ou outros indivíduos façam qualquer tipo de expropriação de valor em detrimento dos acionistas minoritários. Analisando os objetivos citados por Cerda (2000), percebe-se a importância da governança corporativa.

A importância da governança corporativa também fica evidente a partir dos comentários do IBGC de que “[...] com a falta de um bom sistema de governança corporativa, poderão ocorrer os seguintes problemas: abusos de poder (do acionista controlador sobre minoritários, da diretoria sobre o acionista e dos administradores sobre terceiros); erros estratégicos (proveniente de muito poder concentrado no executivo principal); fraudes (uso de informação privilegiada em benefício próprio, atuação em conflito de interesse)”.

Aliada a importância da Governança Corporativa, fez-se necessário traçar modelos a serem adotados, como princípios e códigos de práticas. Pensando nisso o IBCG criou em 1999 a primeira versão do Código das melhores práticas de governança corporativa, sendo este atualizado com o passar dos anos e se adequando as necessidades atuais, até chegar a sua quinta edição lançada em 2015, abordando temas como, ética, sustentabilidade, corrupção, fraudes e abusos nos incentivos de curto prazo para executivos.

O IBGC (2015) explica que este código não tem o intuito de ser um modelo rígido de boas práticas de governança, mas sim uma referência de consulta visando a uma reflexão e aplicação em cada caso. Sempre deve ser levado em conta o arcabouço regulatório (compulsório e facultativo) ao qual a organização está submetida. Ainda segundo o IBGC (2015), não se trata de um conjunto de práticas que deve ser adotado exaustiva e mecanicamente.

Juntamente com essas boas práticas, evidencia-se também a importância dos quatro princípios básicos de governança corporativa: Transparência, Equidade, Prestação de Contas (*accountability*) e Responsabilidade Corporativa, que funcionam como recomendações objetivas para as organizações. Portanto, a partir da literatura, conclui-se que a governança procura fornecer uma base de suporte aos interessados das corporações, bem como estabelecer certo grau de proteção para os menos favorecidos, a fim de que estes não saiam prejudicados com os resultados financeiros.

2.2 Gerenciamento de resultados

As informações contábeis influenciam diretamente no momento da tomada de decisão dos diversos tipos de usuários, sejam internos ou externos. Sendo assim, demonstrações contábeis de qualidade irão agregar valor às ações das empresas e, conseqüentemente, contribuirão para atrair novos investidores. Em contrapartida, uma vez que esses demonstrativos são repassados com informações de baixa qualidade, pode ocorrer uma situação inversa, ou seja, queda nos valores das ações, perda de confiabilidade junto aos seus usuários e falta de credibilidade para novos clientes (STROEHER; FREITAS, 2008; SANTOS; SOUZA, 2009).

Antunes e Mendonça (2007) citado por Fonseca e Silva (2015) definem a qualidade da informação contábil como a representação do nível funcional de desenvolvimento da contabilidade, enquanto mecanismo de governança para a redução da expropriação dos recursos dos provedores de capital.

Alguns fatores podem influenciar na qualidade dessas informações, Klann e Mazzioni (2016) apresentam em seu estudo alguns determinantes que influenciam na qualidade dessas

informações, como a origem legal, ambiente legal, carga tributária, alavancagem financeira, retorno sobre ativos, corrupção, desenvolvimento econômico e desenvolvimento do mercado financeiro.

Para aferição da qualidade da informação contábil são utilizadas diferentes métricas, tais como o gerenciamento de resultados, conservadorismo, relevância, tempestividade, persistência e oportunidade (WANG 2006; LOPES, 2009; MOURA et al., 2015). Contudo, Beest, Braam e Boelns (2009) mencionam que, na maioria das vezes, os pesquisadores utilizam medidas indiretas na mensuração da qualidade da informação, ou seja, focam em atributos específicos, como por exemplo, no gerenciamento de resultados, ou, apenas em algumas das características qualitativas da informação contábil, tais como oportunidade, conservadorismo, relevância.

Dentre as métricas citadas para medição da qualidade da informação contábil, o gerenciamento de resultados vem se destacando, haja vista que o mesmo apresenta uma flexibilidade das normas de contabilidade e apresenta alternativas distintas para os resultados contábeis, muitas vezes, essas alternativas são oriundas de atitudes propositais ou brechas nas normas que influenciarão os resultados dos demonstrativos contábeis.

O gerenciamento de resultados, de acordo com Schipper (2003), trata-se de uma intervenção no processo de elaboração e divulgação das informações contábeis, com o objetivo de obter algum benefício próprio por parte dos gestores. Para Healy e Wahlen (1999) o gerenciamento de resultados acontece quando os gestores utilizam-se de julgamentos sob a informação financeira e sobre as atividades operacionais, para alterar informações financeiras ou iludir intencionalmente investidores sobre o desempenho econômico da companhia, ou para influenciar resultados contratuais que dependem de números contábeis.

A partir dos conceitos apresentados, verifica-se que o gerenciamento de resultados envolve aspectos controversos quando relacionado com a ética, mesmo não se tratando de fraude contábil, uma vez que o mesmo maquia a real situação da empresa, por meio de informações irreais sobre seus demonstrativos.

2.3 Estudos anteriores sobre gerenciamento de resultados

A seguir, estão descritos alguns estudos similares que, também, analisaram questões relacionadas ao gerenciamento de resultados. Inicia-se pela pesquisa de Mansor et al. (2013) que investigaram a influência da governança corporativa na qualidade da informação contábil em uma amostra total de 264 companhias abertas da Malásia. Os pressupostos foram de que mecanismos de governança corporativa eram capazes de superar o gerenciamento de resultados em empresas familiares. Os resultados mostraram que, em empresas familiares, apenas o número de reuniões realizadas pela diretoria minimizam as práticas de gerenciamento. Por outro lado, nas empresas não familiares, a independência do conselho de administração, existência de comitê de auditoria, não-dualidade do cargo de diretor presidente e presidente do conselho, tamanho do comitê de auditoria, auditoria interna e qualificação dos auditores foram mecanismos de governança identificados como capaz de ajudar a minimizar as práticas de gerenciamento.

Moura et al. (2015) analisaram se existia uma relação entre o gerenciamento de resultados contábeis e o custo de capital próprio e de terceiros em empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. Para tal, utilizaram uma amostra de 217 empresas entre os anos de 2010 e 2013. Constataram que existia sim uma relação, pois houve uma elevação do custo de capital próprio, já no capital de terceiros, quando analisado por meio da variável Kd, constataram que ocorreu uma pequena redução, quando analisado por meio da variável Ki, constataram que houve um aumento. Os resultados evidenciaram destaque para os gerenciamentos de baixa

proporção e, também, que empresas com menor gerenciamento de resultados não apresentavam menor custo de capital próprio e de terceiros.

Reis et al.(2015) fizeram o seguinte questionamento: na iminência de apresentar resultados negativos, as empresas brasileiras de capital aberto tendem a incorrer em gerenciamento de resultados por meio de decisões operacionais, a fim de evitar divulgar perdas? Para responder a esse questionamento realizaram uma pesquisa entre as empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA, no período de 2008 a 2013, chegando a conclusão que as empresas utilizavam as despesas com vendas, gerais e administrativas para evitar reportar perdas, mas não utilizavam a manipulação das vendas e dos níveis de produção para tal objetivo. Concluíram, pelas evidências apresentadas, que os gestores somente conseguiam gerenciar as atividades operacionais por meio da redução das despesas operacionais (gerais, vendas e administrativas), devido, provavelmente, à pouca flexibilidade do processo produtivo e à restrição de caixa enfrentada pelas empresas nacionais.

Coelho e Holanda (2016) que procuraram identificar o tipo de associação existente entre a estrutura de propriedade das sociedades de capital aberto no Brasil e a propensão de seus gestores para praticarem o gerenciamento de resultados. Foi considerado o período de 1998 a 2010 e utilizado dados obtidos na base Econômica, nos formulários de referência de informações anuais e nas demonstrações financeiras padronizadas disponíveis nos portais institucionais da BM&FBOVESPA e da CVM. Concluíram que, atributos de estrutura de propriedade no ambiente institucional brasileiro, principalmente associados à concentração e controle contribuíam para a prática do gerenciamento de resultados.

Kelly e Macedo (2016) analisaram os indícios de gerenciamento de resultados pelas instituições financeiras que operam no mercado brasileiro por meio do uso das provisões para crédito de liquidação duvidosa (PCLD) como *accruals* específicos, no período de 2006 a 2012, tendo como foco verificar a influência do capital estrangeiro no gerenciamento. Os resultados mostraram que um aumento do volume de operações de crédito e arrendamento mercantil explica um aumento das provisões para créditos de liquidação duvidosa. Mais especificamente em relação ao indício de gerenciamento de resultados, observaram que existiam indícios de que a formação da provisão para créditos de liquidação duvidosa estava sendo influenciada pelo nível de lucro.

Martins, Monte e Paulo (2016) realizaram um estudo para verificar se o gerenciamento de resultados contábeis exercia influência na acurácia da previsão de analistas no Brasil, focado no principal objetivo de avaliar se a acurácia da previsão de lucro de analistas é influenciada pelos níveis de gerenciamento de resultados contábeis, para esse estudo utilizaram uma amostra com 43 empresas de capital aberto, listadas entre o 4º trimestre de 2010 e o 2º trimestre de 2014. Os resultados apresentados evidenciaram que o volume médio dos *accruals* discricionários relaciona-se positivamente com o erro médio da previsão. Por outro lado, quando os resultados da empresa estavam distantes da previsão o volume de *accruals* era menos elevado, indicando menor nível de gerenciamento de resultados contábeis. Essas evidências sugeriram que os gestores eram mais incentivados a gerenciar resultados quando estavam próximos de atingir a previsão dos analistas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo proposto, realizou-se pesquisa descritiva com abordagem quantitativa. A população da pesquisa compreendeu as companhias abertas da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa). Em cada ano, as empresas que exerciam atividades financeiras e que não possuíam informações necessárias para todas as variáveis utilizadas foram excluídas da amostra.

Após estes procedimentos, a amostra de pesquisa foi por 387 companhias em 2010, 391 em 2011, 396 em 2012, 393 em 2013, 389 em 2014 e 379 em 2015. Adotou-se como marco inicial o ano de 2010 em decorrência de constituir o período inicial de adoção plena das normas internacionais de contabilidade (IFRS) no Brasil.

Inicialmente foi identificado o gerenciamento de resultados. Para isso, foi necessário determinar os *accruals* totais, pela comparação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa operacional das empresas, calculado pelo método indireto. Após, por regressão matemática, foram estimados os *accruals* discricionários. Destaca-se que, para o cálculo do gerenciamento de resultados, os dados foram obtidos no banco de dados Economática e para a regressão linear, entre os vários métodos teóricos, utilizou-se o modelo Jones Modificado (Dechow et al., 1995), conforme Equação 1:

$$AT_{i,t} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta RT_{i,t} - \Delta CR_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{AP_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

Em que:

$AT_{i,t}$ = *Accruals* totais da empresa *i* no ano *t*;

$A_{i,t-1}$ = Ativo total da empresa no final do ano *t-1*;

$\Delta RT_{i,t}$ = Variação da receita líquida da empresa *i* do ano *t-1* para o ano *t*;

$\Delta CR_{i,t}$ = Variação da conta duplicatas a receber (clientes) da empresa *i* do ano *t-1* para o ano *t*;

$AP_{i,t}$ = Ativo imobilizado e diferido da empresa *i* no ano *t*;

$\varepsilon_{i,t}$ = resíduo da regressão para a empresa *i* no ano *t*;

No cálculo, ocorreu a ponderação das variáveis pelos ativos totais do início do período para evitar a influência do tamanho da empresa nos resultados. O modelo Jones Modificado é um dos mais utilizados nas pesquisas nacionais e internacionais, como exemplo de estudos similares que utilizaram o modelo Jones Modificado podem ser citados Erfurth e Bezerra (2013), Mansor et al. (2013), Chi et al. (2015), Mazzioni et al. (2015) e Moura et al. (2015).

Como *proxy* para governança corporativa utilizou-se o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. O IGCX é um índice que segundo a BM&FBovespa (2016) [...] “tem por objetivo medir o desempenho de uma carteira teórica composta por ações de empresas que apresentem bons níveis de governança corporativa. Tais empresas devem ser negociadas no Novo Mercado ou estar classificadas nos Níveis 1 ou 2 da BM&FBovespa”. Então, criou-se uma variável categórica que recebeu valor “1” quando a empresa da amostra estava listada no IGCX e “0” caso contrário.

Em seguida, foram coletados os dados das variáveis de controle, que também são fatores apontados na literatura como determinantes do gerenciamento de resultados, conforme Quadro:

Quadro 1 – Quadro das variáveis de controle da pesquisa

Variáveis de controle	Descrição Como calcular	Fonte de dados	Autores
Tamanho	Logaritmo do Ativo Total	Banco de dados Economática	Hadani, Goranova e Khan (2011), Jiang, Zhu e Huang (2013) e Chi et al. (2014)
Nível de competição do mercado	Índice de Herfindahl-Hirschman (HHI)	Banco de dados Economática	Dhaliwal et al. (2008); Almeida (2010); Moura, Zilotto e Mazzioni (2016)
Proporções de ativos intangíveis	<u>Total dos ativos intangíveis</u> Ativo total	Banco de dados Economática	Moura, Theiss e Cunha (2014); Moura, Zilotto e Mazzioni (2016)

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme é possível verificar no Quadro 1, os dados foram coletados no banco de dados Econômica e referem-se ao período de 2010 a 2015. Após a coleta dos dados, foi realizada a análise. Para tal, utilizou-se a regressão linear múltipla para verificar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados. Destaca-se que foram observados os pressupostos de normalidade, por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov; multicolinearidade, por meio do fator de inflação de variância – VIF e Tolerance; homocedasticidade, por meio do teste de Pesarán-Pesarán; e ausência de autocorrelação serial, por meio do teste de Durbin-Watson.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados. Primeiramente, apresentam-se as estatísticas descritivas da variável gerenciamento de resultados do período de 2010 a 2015. Em seguida, apresentam-se os resultados da regressão linear múltipla que possibilitou verificar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados.

Na Tabela 1 apresentam-se os índices de gerenciamento de resultados das empresas da amostra, referentes ao período de 2010 a 2015.

Tabela 1 - Estatística descritiva dos índices de gerenciamento de resultados do período de 2010 a 2015

Ano	Índices	NÃO IGCX		IGCX	
		Nº	%	Nº	%
2010	> -0,10	49	19	25	19
	-0,10 a 0,00	75	30	36	27
	0,01 a 0,10	88	35	47	35
	>0,10	42	17	25	19
2011	> -0,10	34	13	5	4
	-0,10 a 0,00	106	42	41	30
	0,01 a 0,10	96	38	73	54
	>0,10	19	7	17	13
2012	> -0,10	26	10	7	5
	-0,10 a 0,00	95	37	55	39
	0,01 a 0,10	111	43	61	44
	>0,10	24	9	17	12
2013	> -0,10	26	10	10	7
	-0,10 a 0,00	82	33	53	37
	0,01 a 0,10	127	51	67	47
	>0,10	16	6	12	8
2014	> -0,10	20	8	14	10
	-0,10 a 0,00	97	39	62	43
	0,01 a 0,10	109	44	62	43
	>0,10	20	8	5	3
2015	> -0,10	28	12	12	8
	-0,10 a 0,00	71	30	49	34
	0,01 a 0,10	114	49	75	52
	>0,10	22	9	8	6

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 1 que o sentido maior dos ajustamentos de competência, para o ano de 2010, foi de aumentar o resultado, pois 54% das 133 companhias listadas no IGCX e 52% das 254 companhias não listadas no IGCX possuíam índices positivos, ou seja, superiores a 0. Destaca-se, ainda no ano de 2010, que em 35% das companhias listadas no IGCX e em 35% das 254 companhias não listadas no IGCX, os ajustamentos de competência ocorreram em pequenas proporções (0,01 a 0,10), visando aumentar os resultados contábeis.

No tocante ao ano de 2011, o sentido maior dos ajustamentos de competência, para as companhias listadas no IGCX, continuou sendo de aumentar o resultado, pois 66% das 136 companhias possuíam índices positivos. Porém, entre as companhias não listadas no IGCX houve uma inversão no comparativo com o ano de 2010, pois, a maioria das companhias (55%) realizou ajustamentos de competência para reduzir os resultados contábeis.

Com relação ao ano de 2012, verificou-se que 56% das 140 companhias listadas no IGCX e 52% das 256 companhias não listadas no IGCX possuíam índices positivos, o que significa uma redução no número de empresas que realizaram ajustes de competência positivos entre as listadas no IGCX e um aumento dentre as não listadas. É possível observar ainda, na Tabela 1, que 39% das companhias listadas no IGCX e 37% das companhias não listadas no IGCX apresentaram índices negativos entre -0,10 e 0,00, ou seja, gerenciamento de pequenas proporções.

No ano de 2013, constatou-se que 55% das 142 companhias listadas no IGCX e 57% das 251 companhias não listadas no IGCX possuíam índices positivos, assim como em 2012, novamente houve uma redução no número de companhias que realizaram gerenciamentos positivos nas companhias listadas no IGCX e um aumento nas não listadas. Destaca-se também que 10% das companhias não listadas no IGCX e 7% das companhias listadas apresentaram índices de gerenciamento de maiores proporções.

No que tange ao ano de 2014, verifica-se na Tabela 1 que 52% das 246 companhias não listadas no IGCX e 46% das 143 companhias listadas no IGCX apresentaram índices positivos, ou seja, menos da metade das companhias listadas no IGCX praticaram ajustamentos de competências para aumentar os resultados. Destaca-se que 39% das companhias não listadas no IGCX e 43% das companhias listadas no IGCX possuíam índices negativos (entre -0,10 e 0,00) o que significa que essas companhias usaram o gerenciamento para reduzir os resultados.

Em 2015, entre as 235 companhias não listadas no IGCX, 58% apresentaram índices positivos e das 144 companhias listadas no IGCX, também 58% apresentaram índices positivos. Nota-se que 49% das companhias não listadas no IGCX e em 52% das companhias listadas no IGCX apresentaram índices positivos de pequenas proporções (0,01 a 0,10), ou seja, utilizaram o gerenciamento para reduzir os resultados.

Na Tabela 2 apresentam-se os coeficientes da regressão, que possibilitam analisar o poder preditivo da governança corporativa sobre o gerenciamento de resultados (dependente). Ressalta-se que os índices de gerenciamento podem ser tanto positivos, quanto negativos. Todavia, apesar do índice em uma determinada empresa ser negativo, -0,10, não significa que, proporcionalmente, o gerenciamento foi menor do que o praticado em uma empresa que apresentou índice positivo equivalente a 0,10, por exemplo. A diferença é que, enquanto uma delas realizou gerenciamento para reduzir o resultado, a outra, realizou para aumentar o resultado. Sendo assim, em termos proporcionais, o gerenciamento realizado foi similar. Por isso, neste estudo, ao gerar a regressão, foram utilizados os índices de gerenciamento em valores absolutos, pois, quanto mais distante de zero for o índice, seja positivo ou negativo, significa que haverá maior gerenciamento nos resultados. Então, para não gerar uma regressão equivocada foram ignorados os sinais negativos e foram considerados os índices em valores absolutos.

Tabela 2 - Coeficientes da equação da influência dos fatores determinantes no gerenciamento de resultados

Variáveis	Coeficientes (estatística-t)
(Constante)	0,19* (-14,55)
Governança	-0,01 (-0,61)
Tamanho	-0,02* (-8,72)
Competitividade	0,05* (-3,46)
Intangibilidade	-0,01 (-0,40)
R ² Ajustado	0,13
F-ANOVA	23,83*
Durbin Watson	1,57
Pesarán-Pesarán	1,39
VIF/Tolerance	<10

* Significativo a 1%

Variável dependente: Gerenciamento de resultados

Variáveis preditoras: (Constante), Governança, Tamanho, Competitividade, Intangibilidade.

Fonte: dados da pesquisa.

É possível perceber na Tabela 2 que o R² ajustado foi de apenas 13%. No entanto, é similar ao registrado em outras pesquisas anteriores, como a de Martinez (2011), com R² ajustado entre 4,2% e 15,3%; Mansor et al. (2013), que se basearam em regressões com R² ajustado entre 17,67% e 22,30%; Filip e Raffournier (2014), que apresentaram regressões com R² ajustado entre 10% e 15% e Moura, Ziliotto e Mazzioni (2016) com R² ajustado de 17%. Além disso, o teste F-ANOVA foi significativo, ou seja, o conjunto de variáveis independentes exerce influência sobre a variável dependente.

Observa-se também que o resultado da estatística de Durbin-Watson demonstra que não há problemas de autocorrelação dos resíduos, já que o seu valor foi de 1,70. O teste de comportamento dos resíduos (Pesarán-Pesarán) demonstra que o pressuposto da homocedasticidade não foi violado. E, o fator VIF e o Tolerance apresentaram valores inferiores a 10. Portanto, não houve problema de multicolinearidade entre as variáveis independentes do modelo.

Em relação aos coeficientes da equação, verifica-se na Tabela 2 que a variável governança corporativa não apresentou coeficiente significativo estatisticamente. Deste modo, o resultado difere dos encontrados nos estudos de Martinez (2011), Barros, Soares e Lima (2013) e Piccoli, Souza e Silva (2014) que verificaram que a governança poderia ser vista como um instrumento de policiamento do comportamento inadequado dos gestores e que influenciava para um aumento na qualidade da informação contábil. Todavia, os resultados estão alinhados aos de Erfurth e Bezerra (2013) e Mazzioni et al. (2015) que também verificaram que a governança não interfere em tal comportamento dos gestores.

Nota-se ainda, que o coeficiente negativo (-0,02) e estatisticamente significativo da variável tamanho evidencia que empresas maiores estão menos propensas a prática do gerenciamento de resultados. Estes achados estão alinhados aos de Hadani, Goranova e Khan (2011), Jiang, Zhu e Huang (2013) e Chi et al. (2014) que mencionam que empresas de maior porte apresentam maior necessidade de captação de recursos externos para financiar seus investimentos e, por isso, precisam evidenciar informação de melhor qualidade. Estas empresas também mantêm uma estrutura de maior complexidade e melhores práticas de governança que inibem a prática do gerenciamento.

Verifica-se na Tabela 4 também, um coeficiente positivo de 0,05 e significativo para a variável competitividade. Ressalta-se que a proxy utilizada para competitividade foi o índice de Herfindahl-Hirschman (HHI). Quanto menor o índice, maior é a competitividade do setor e, de modo contrário, quanto maior o índice, menor é a competitividade. Portanto, o coeficiente positivo indica que maiores índices de HHI, ou seja, menor competitividade está relacionada com maior gerenciamento de resultados.

Este resultado está alinhado aos argumentos de Almeida (2010) de que os gestores das empresas situadas em ambientes com maior nível de competitividade ficam menos propícios às práticas oportunistas, vez que a competitividade pode exercer um efeito disciplinador. Além disso, o autor ressalta que os investidores de empresas em um alto nível de competição exigirão da organização informações de melhor qualidade.

Por fim, ainda na Tabela 4, a variável intangibilidade apresentou coeficiente negativo de -0,01, porém não é estatisticamente significativo. Esse resultado aponta apenas indícios de que as empresas que possuem maiores proporções de ativos intangíveis nos seus ativos totais apresentam menores índices de gerenciamento, conforme destacaram Moura, Theiss e Cunha (2014) que verificaram que as empresas com maiores investimentos em ativos intangíveis divulgavam informações de melhor qualidade, visando aumento da transparência. Porém, destaca-se que a falta de significância estatística não permite afirmar que o resultado é confiável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou analisar a influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados em companhias abertas listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa). Para tal, realizou-se pesquisa descritiva e de abordagem quantitativa dos dados que se referem ao período de 2010 a 2015.

A partir da análise dos dados constatou-se que no período de 2010 a 2015 houve um aumento no número de companhias listadas no IGCX. Porém, entre as companhias não listadas no IGCX, no período de 2010 a 2012, houve um crescimento, mas no período de 2013 a 2015 houve uma redução.

Quanto ao gerenciamento de resultados, a análise revelou que 2011 foi ano em que havia o maior percentual de empresas listadas no IGCX que realizaram gerenciamentos positivos, pois das 136 companhias 67% apresentaram índices positivos, ou seja, praticaram o gerenciamento para aumentar os resultados. Dentre as companhias não listadas no IGCX, 2011 foi o ano com o menor percentual de empresas, apenas 45% delas apresentaram índices positivos.

Em relação à influência da governança no gerenciamento de resultados verificou-se que a mesma não tem ligação com o controle do comportamento inadequado dos gestores das companhias abordadas, e isso também foi constatado em pesquisas anteriores, tais como as de Erfurth e Bezerra (2013) e Mazzioni et al. (2015).

Por meio dos resultados encontrados, conclui-se que as companhias analisadas praticam gerenciamento, na maioria dos casos, em pequenas proporções, e que as práticas de governança corporativa não possuem relação com a prática do gerenciamento de resultados, ou seja, a governança corporativa não influencia o gerenciamento de resultados das companhias abertas investigadas.

Os resultados deste estudo despertam o interesse para novas pesquisas. Sendo assim, recomenda-se verificar se o setor de atuação interfere nos resultados encontrados. Outras sugestões são que fatores diversos dos investigados neste estudo sejam pesquisados, também outros períodos de tempo, bem como, outras proxies para governança corporativa e gerenciamento de resultados.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. E. F. **Qualidade na informação contábil em ambientes competitivos**. 2010. 174 fls. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- BARBOSA, J. S.; SCHERER, L. M.; SCARPIN, J. E.; MURCIA, F. D. Construção de métrica para avaliação da qualidade da informação contábil sob a ótica de analistas fundamentalistas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 24, p. 42-55, 2015.
- BARROS, C. M. E.; SOARES, R. O.; LIMA, G. F. A relação entre governança corporativa e gerenciamento de resultados em empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 7, n. 19, p. 27-39, 2013.
- CERDAA, A.C. Tender Offers, Takeovers and Corporate Governance. **The Latin America Corporate Governance Roundtable**, São Paulo, 2000.
- CHI, C. W.; HUNG, K.; CHENG, H. W.; LIEU, P. T. Family firms and earnings management in Taiwan: Influence of corporate governance. **International Review of Economics & Finance**, v. 36, p. 88-98, 2015.
- DECHOW, P. M.; SLOAN, R. G.; SWEENEY, A. P. Detecting earnings management. **The Accounting Review**, v. 70, n. 2, p. 193-225, 1995.
- DHALIWAL, D.; HUANG, S.; KHURANA, I. K.; PEREIRA, R. Product market competition and accounting conservatism. 2008.
- ERFURTH, A. E.; BEZERRA, F. A. Gerenciamento de resultados nos diferentes níveis de governança corporativa. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 10, n. 1, p. 32-42, 2013.
- HADANI, M.; GORANOVA, M.; KHAN, R. Institutional investors, shareholder activism, and earnings management. **Journal of business research**, v. 64, n. 12, p. 1352-1360, 2011.
- HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **Accounting horizons**, v. 13, n. 4, p. 365-383, 1999.

HOLANDA, A. P.; COELHO, A. C. Gerenciamento de Resultados e Estrutura de Propriedade: Evidências no Brasil . **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 6, n. 2, p. 17-35, 2016.

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Acessado em 10 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br>.

_____. (2015). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. São Paulo, SP: IBGC.

JIANG, F.; ZHU, B.; HUANG, J. CEO's financial experience and earnings management. **Journal of Multinational Financial Management**, v. 23, n. 3, p. 134-145, 2013.

LOPES, A. B. **The relation between firm-specific corporate governance, cross-listing and the informativeness of accounting numbers in Brazil**. Thesis. 2009. Manchester Business School, University of Manchester, 2009.

MACEDO, M. A. S.; KELLY, V. L. A. Gerenciamento de Resultados em Instituições Financeiras no Brasil: uma Análise com Base em Provisões para Crédito de Liquidação Duvidosa . **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 2, p. 82-96, 2016.

MANSOR, N.; CHE-AHMAD, A.; AHMAD-ZALUKI, N. A.; OSMAN, A.H. Corporate governance and earnings management: A study on the Malaysian family and non-family owned PLCs. **Procedia Economics and Finance**, v. 7, p. 221-229, 2013.

MARTINS, V. G.; PAULO, E.; MONTE, P. A. O Gerenciamento de Resultados Contábeis Exerce Influência na Acurácia da Previsão de Analistas no Brasil?. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 3, p. 73-90, 2016.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos Resultados Contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. 167 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

MATSUMOTO, A. S.; PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 10, n. 1, 2007.

MAZZIONI, S.; KLANN, R. C. Determinantes da qualidade da informação contábil no contexto internacional. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 29, p. 3-32, 2016.

MAZZIONI, S.; PRIGOL, V.; MOURA, G. D.; KLANN, R. C. Influência da governança corporativa e da estrutura de capital no gerenciamento de resultados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 27, 2015.

- MOURA, G. D.; MACÊDO, F. F. R. R.; MAZZIONI, S.; KRUGER, S. D. Análise da Relação entre Gerenciamento de Resultados e Custo de Capital em Empresas Brasileiras Listadas na BM&FBovespa. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 44, p. 9-23, 2016.
- MOURA, G. D.; MAZZIONI, S.; ZILIOOTTO, K. Fatores determinantes da qualidade da informação contábil em companhias abertas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 10, n. 27, p. 18-30, 2016.
- REIS, E. M. D.; LAMOUNIER, W. M.; BRESSAN, V. G. F. Evitar Divulgar Perdas: Um Estudo Empírico do Gerenciamento de Resultados por Meio de Decisões Operacionais. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 26, n. 69, p. 247-260, 2015.
- SANTOS, M. L.; SOUZA, M. A. A Importância do Profissional Contábil na Contabilidade Gerencial: uma percepção dos conselheiros do CRC/MG. **E-Civitas**, v. 3, n. 1, 2010.
- SCHIPPER, Katherine. Principles-based accounting standards. **Accounting horizons**, v. 17, n. 1, p. 61-72, 2003.
- SILVA, P. Y. C.; FONSECA, M. W. Gerenciamento de resultados: estudo empírico em empresas brasileiras e portuguesas antes e após a adoção das IFRS. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 12, n. 3, p. 193-209, 2015.
- STROEHER, A. M.; FREITAS, H. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **Revista de Administração Eletrônica RAUSP-e, São Paulo**, v. 1, n. 1, p. 1-25, 2008.
- VAN BEEST, F.; BRAAM, G.; BOELEN, S. Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. **Nijmegen Center for Economics (NiCE). Working Paper**, p. 09-108, 2009.
- WANG, D. Founding family ownership and earnings quality. **Journal of accounting research**, v. 44, n. 3, p. 619-656, 2006.
- WRUBELA, F.; MORÁSA, V. R.; BRIGHENTIA, J.; LEITEA, M.; KLANN, R. C. Impactos de outros resultados abrangentes sobre o gerenciamento de resultados. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 10, n. 27, p. 4-16, 2016.

ANÁLISE DA SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL NA ATIVIDADE SUINÍCOLA EM PROPRIEDADES RURAIS DE SÃO LOURENÇO DO OESTE – SC

Simone Dall’Agnol Mezzomo

Graduando em Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

simone_agnol@unochapeco.edu.br

Vanderlei Gollo

Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

Mestre em Ciências Contábeis (FURB)

vande_gollo@unochapeco.edu.br

Daniela Di Domênico

Professora do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)

Mestre em Ciências Contábeis (FURB)

didomenico@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo do estudo consiste em analisar o índice de sustentabilidade ambiental na atividade suinícola desenvolvida em propriedades rurais do município de São Lourenço do Oeste - SC. A metodologia utilizada para a elaboração deste artigo foi levantamento de dados por meio de entrevista estruturada, caracterizando a pesquisa como descritiva, com abordagem de cunho qualitativo. Os resultados da pesquisa evidenciam entre os parâmetros observados, que as 25 propriedades rurais analisadas atendem aos critérios estabelecidos de sustentabilidade ambiental. De forma geral, entre os 100 pontos possíveis, a entidade rural que melhor atendeu aos critérios estabelecidos pela análise, alcançou pontuação de 95,5. Todas as propriedades suinícolas ficaram qualificadas como boas ou excelentes, ou seja, estão dentro dos padrões e atendem as normas para ser consideradas sustentáveis. A amostra compreendeu granjas que trabalham de forma integrada a cooperativas agropecuárias e caracterizadas por serem pequenos produtores, na sua maioria trabalham entre 1 a 4 pessoas em cada propriedade. Evidencia-se nesse estudo a necessidade de melhorias na destinação final dos dejetos gerados pela atividade suinícola e a adequada utilização dos recursos ambientais, visando garantir prosperidade para a atividade e preservação para o meio ambiente. Em consequente, destaca-se a importância do controle e acompanhamento das práticas ambientais por todos os envolvidos no processo, gerando lucratividade para a economia da região e visando a minimização do dano ambiental causado pela suinocultura, permitindo ser um negócio economicamente rentável e que preserva os recursos naturais.

Palavras-chave: Sustentabilidade ambiental; Suinocultura; Propriedades rurais.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, as questões ligadas ao meio ambiente têm sido tratadas com maior atenção pela sociedade, a preocupação mundial com a sustentabilidade ambiental faz com que cada vez mais medidas de conscientização sejam elaboradas em prol de soluções para melhor desenvolvimento do meio ambiente (DE ARAUJO; CARVALHO; DE CASTRO, 2013).

A sustentabilidade é uma forma de suprir as necessidades humanas em prol das futuras gerações, podendo ser definida como parte fundamental de um processo que permite a

conscientização e preservação do meio ambiente, tendo como principal preocupação os impactos que as atividades humanas causam ao meio ambiente (DI DOMENICO et al., 2017).

A gestão ambiental envolve um sistema de controle de atividades de planejamento, responsabilidade, práticas e recursos para desenvolver a política ambiental, seu objetivo é fazer com que as empresas diminuam os impactos negativos causados ao meio ambiente, provocados por suas atividades de produção (SANTOS, 2014). Por meio dessas medidas as empresas buscam empregar a sustentabilidade ambiental em sua produção com o objetivo de serem autossustentáveis, garantirem seus lucros e a preservação do meio em que estão inseridas (DE ARAUJO; CARVALHO; DE CASTRO, 2013).

Neste contexto estão inseridas, também, as entidades que desenvolvem atividades no meio rural, que são as grandes geradoras dos alimentos consumidos pela população, e necessitam desenvolver métodos para melhor sustentabilidade ambiental (GOLLO et al., 2015). Assim, medidas de sustentabilidade ambiental devem ser empregadas no meio rural para que a produção tenha um bom desempenho na sua atividade, alcançando seus lucros e respeitando o meio ambiente (CORRÊA et al., 2008).

Uma atividade de destaque no meio rural é a suinocultura, que de acordo com a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA) (2015), o Brasil é o quarto maior produtor mundial de suínos, sendo que a maior produção do país encontra-se na Região Sul. A suinocultura é importante para a economia do país, mas também causa sérios impactos ambientais por produzir um alto teor de dejetos (MARCHESAN; FRAGA, 2014).

A importância da sustentabilidade ambiental, tanto no meio rural como nos demais, dá-se pelo destaque de suas ações ambientais, os compromissos futuros com o meio ambiente, a determinação das medidas preventivas para reforçar os cuidados com o meio ambiente e a prevenção de problemas que podem ser gerados com a sua degradação (KRUGER et al., 2013). O grande desafio para a suinocultura é desenvolver sistemas de produção que sejam competitivos e não afetem os recursos naturais extraídos do ambiente. Para isso é preciso criar um sistema sustentável capaz de conciliar o bom desempenho da produção de suínos com o uso racional desses recursos, garantindo a sustentabilidade ambiental (CADIS; HENKES, 2014).

Neste sentido, surge a problemática do estudo: Qual o índice de sustentabilidade ambiental na atividade suinícola desenvolvida em propriedades rurais do município de São Lourenço do Oeste-SC? Para atender à problemática proposta o presente estudo tem como objetivo analisar o índice de sustentabilidade ambiental na atividade suinícola desenvolvida em propriedades rurais do município de São Lourenço do Oeste-SC.

Justifica-se a relevância do estudo considerando os aspectos econômicos da produção suinícola, bem como faz-se necessário um estudo sobre o índice de sustentabilidade ambiental na atividade suinícola em São Lourenço do Oeste, como forma de conhecimento sobre as medidas que cada produtor desenvolve, demonstrando para a população a importância e relevância deste assunto, especialmente no contexto ambiental.

Para Kruger et al. (2014) a construção e o desenvolvimento do conhecimento em relação à evidência do desempenho da sustentabilidade, vai de encontro com as novas pesquisas para intermediar e aproximar os pontos influentes do processo de análise das informações relacionadas ao desenvolvimento sustentável das atividades produtivas.

Este estudo está estruturado em cinco seções, iniciando-se com uma breve introdução, em seguida, revisão da literatura, relacionando os aspectos relevantes da sustentabilidade ambiental e da suinocultura, além de alguns estudos anteriores condizentes a este tema. Posterior a isso, abordam-se os aspectos metodológicos, a forma de coleta e análise dos dados. Seguidamente, apresentam-se os resultados e a análise do levantamento realizado no estudo. Por fim, encerrando com as conclusões sobre esta pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção busca dar suporte teórico acerca da temática da pesquisa, no qual são abordados assuntos como a sustentabilidade ambiental, suas práticas e efeitos no ambiente em que vivemos; uma breve contextualização da suinocultura no Brasil e seus impactos ambientais e estudos anteriores referentes ao tema de pesquisa.

2.1 Sustentabilidade ambiental

Dentre os vários problemas que afetam a sobrevivência no mundo, é possível destacar as questões ligadas ao meio ambiente. A sustentabilidade ambiental está sendo tratada com maior preocupação pela sociedade, medidas de preservação e conscientização dos seus agravantes estão sendo discutidas, como forma de solucionar o problema que a globalização traz com seus impactos no meio em que vivemos (ARAÚJO; CARVALHO; CASTRO, 2013).

Em meio a esse processo de modernização, a sustentabilidade vem como uma forma de suprir as necessidades da população sem que comprometa o ambiente. Para tanto, a solução dos problemas ambientais precisa ser analisada como uma forma de redução de custos, desperdícios e perdas, para prevenção dos riscos do negócio, conciliando a economia com o bem-estar do meio ambiente (SANTOS, 2014).

Segundo Godoy e Wizniewsky (2013), a preocupação da sociedade com a sustentabilidade ambiental e a preservação do meio ambiente, tem gerado ações que visam garantir e protegê-lo dos impactos negativos que lhe são causados, e é neste sentido, que a legislação ambiental brasileira deve atuar, conscientizando e fiscalizando as medidas impostas pela população para garantir a sustentabilidade ambiental, portanto, para o desenvolvimento sustentável deve-se ter participação e mobilização não somente da população, mas também das governanças para manter o equilíbrio da vida no meio ambiente.

Segundo Schwantes et al. (2013), os recursos naturais que não são renováveis, estão sendo utilizados de maneira irracional e não consciente pela sociedade, isso porque a busca desenfreada pelo desenvolvimento econômico faz com que o impacto ambiental se agrave neste cenário. Para Gomes et al. (2014), a sustentabilidade passou a ser foco de grande discussão nas últimas décadas, pois a preocupação com os crescentes problemas ambientais relacionados ao desenvolvimento econômico, fez com que esse assunto atingisse diretamente todos os setores da sociedade, seja por meio da conscientização das empresas ou da legislação atuante.

Atualmente, por ser importante a questão da sustentabilidade ambiental, as empresas vêm desenvolvendo meios de preservação do meio ambiente, de forma que não afetem seus lucros e que garantam maior competitividade, dentro das normas ambientais. Muitas empresas estão encontrando meios alternativos de mudar seu processo de produção, utilizando ferramentas de tecnologia avançada e ecologicamente corretas, para assim tornar-se um diferencial em torno das outras empresas (ZANIN; BAGATINI; PESSATTO, 2010).

Neste contexto, estão inseridas também as entidades que desenvolvem atividades no meio rural. Assim, como as demais, elas também precisam se preocupar com a preservação do meio ambiente, ainda mais por ser um setor em pleno contato com a natureza, podendo gerar grandes situações de riscos para ela (SILVA; FRANÇA; OYAMADA, 2015).

No meio rural destaca-se a suinocultura, que de acordo com a CNA (2015), o Brasil é o quarto maior produtor mundial de suínos, sendo que a maior produção do país encontra-se na Região Sul. Esta atividade possui grande teor de poluição ao meio ambiente, sendo que a maioria dos proprietários de suínos não conhecem ou não entendem a gravidade que esta atividade pode causar na natureza (CORRÊA et al., 2008).

Dessa forma, a contabilidade está diretamente ligada ao processo da suinocultura com a sustentabilidade ambiental, pois seu principal objetivo é estabelecer métodos capazes de

evidenciar a prática de ações de responsabilidade com o meio ambiente e com a situação econômica da atividade na região (DI DOMENICO et al., 2015).

Para Coelho, Di Domenico e Pfitscher (2012), a ciência contábil auxilia no processo decisório e na análise de indicadores de desempenho da dimensão ambiental, e sua adequada utilização torna-se fundamental devido às rápidas mudanças e transformações econômicas, em que os recursos naturais tornam-se cada vez mais escassos e seu controle é essencial para manter o equilíbrio ecológico.

2.2 Suinocultura

A suinocultura é responsável pela sustentação de diversos setores econômicos da sociedade, seu desenvolvimento ocorreu de forma significativa nos últimos anos, tanto no Brasil como no mundo (GOLLO; KLANN; CORDAZZO, 2013). A suinocultura representa uma atividade de grande importância econômica, dado que além de ser uma boa fonte de renda para os produtores, gera oportunidades de emprego, sustenta o agronegócio do país e faz parte da alimentação de muitas famílias (ZANIN; BAGATINI; PESSATTO, 2010).

Segundo dados do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA) (2012), a atividade suinícola no Brasil cresce em torno de 4% ao ano, com destaque nos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, onde estão os principais produtores de suínos do país. O Brasil encontra-se em quarto lugar no ranking de produção e exportação mundial de carne suína e exporta o equivalente a 10% do volume mundial de carne suína, chegando a lucrar mais de US\$ 1 bilhão por ano.

A suinocultura no Brasil, em sua maioria, é uma atividade exercida de forma integrada à indústria, sendo os produtores independentes uma pequena parcela da produção, representando menos de 25% da produção total, e, na região sul do país, a suinocultura é uma das atividades mais importantes, representando cerca de 50% de toda a produção nacional de suínos (SEAB, 2013). Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2016), no 2º trimestre de 2016, a região Sul foi responsável por 65,5% do abate nacional de suínos, outro dado importante diz respeito ao estado de Santa Catarina, que o IBGE aponta como o maior produtor de suínos de todos os estados brasileiros.

Segundo estudo realizado por Santos et al. (2015), o crescimento da população, as indústrias e o desenvolvimento da renda no meio rural contribuiu para o aumento do consumo de alimentos de origem animal no mundo, principalmente a carne suína, e como toda atividade, esta, também gera riscos à qualidade do meio ambiente.

Santos, Mayerle e Campos (2014) evidenciam que a suinocultura caracteriza-se como uma atividade de grande impacto ambiental, isso se deve pela grande quantidade de dejetos com alto teor de poluentes, que são lançados ao meio ambiente, resultantes da produção dos suínos. A produção intensiva e a busca pela modernização da suinocultura contribuem de forma significativa para o aumento da poluição por dejetos, causando graves desequilíbrios ecológicos em diversos municípios brasileiros, a principal causa desse impacto ambiental é gerada pela falta de manejo adequado dos resíduos produzidos pelos suínos (CARVALHO; SOUZA; SOTO, 2015).

É importante que cada unidade produtora de suínos tenha um sistema adequado de manejo dos dejetos, propiciando a sua eficiência sem agressões ao meio ambiente. Um sistema de manejo de dejetos deve basear-se em fatores como o potencial de poluição, a área disponível, a legislação vigente, os custos de produção e a mão de obra necessária, pois, os principais agravantes do uso inadequado desses dejetos são a poluição causada no ambiente e no sistema hídrico (SILVA; FRANÇA; OYAMADA, 2015).

Além do tratamento dos dejetos, Nascimento e Rodrigues (2012) ressaltam a importância do monitoramento e tratamento adequado do solo e da água, que podem ser contaminados pela destinação imprópria desses animais na natureza ou mesmo pelo grande consumo desses recursos, prejudicando os minerais do solo e desgastando o sistema hídrico da propriedade.

De forma geral, as atividades rurais destacam-se por serem as grandes geradoras dos alimentos consumidos pela população, mas neste contexto é importante desenvolver métodos para melhorar a eficácia dessas atividades, principalmente no que tange ao meio ambiente (GOLLO et al., 2015). Assim, medidas de sustentabilidade ambiental devem ser tomadas para que a produção alcance um alto patamar não só em relação aos lucros, mas também ao que diz respeito aos recursos naturais (CORRÊA et al., 2008).

2.3 Estudos correlatos

Este tópico destaca estudos com abordagens correlatas, como os de Corrêa et al. (2008); Zeni, Sehnem e Campos (2012); Ritter, Santos e Curti (2013); Allegretti, Schhmidt e Machado (2014); Gomes et al. (2014), à temática investigada, apresentando seus principais resultados com vista a proporcionar parâmetros e comparativos aos resultados do estudo em questão.

O estudo de Corrêa et al. (2008) buscou identificar a percepção dos suinocultores do Oeste catarinense com relação a geração de dejetos e consequente impacto ambiental causado pela atividade. Os autores identificaram que a maioria dos produtores acredita que a atividade suinícola causa pouco impacto ao meio ambiente, mas eles consideram a prática de programas de educação ambiental uma ferramenta importante. Como resultado, concluíram que são necessários programas de educação ambiental que esclareçam aos suinocultores sobre o grande potencial poluidor que a suinocultura representa e demonstrar as alternativas para a gestão dos dejetos.

O estudo de Zeni, Sehnem e Campos (2012) teve como objetivo analisar se a atividade suinícola apresentou diminuição nos impactos negativos ao ambiente. Com uma pesquisa documental, os autores concluíram que a suinocultura é uma atividade que requer investimentos por parte dos produtores e o problema da poluição, ocasionada pela falta de gerenciamento eficiente da atividade, exerce grande influência sobre o meio ambiente. Além disso, o quadro que se apresenta somente poderá ser revertido quando os diversos setores interessados traçarem juntos metas e objetivos comuns, capazes de amenizar os problemas existentes, alcançando os objetivos econômicos de forma sustentável.

Para mostrar o potencial de produção de biogás produzido através de dejetos provindos da criação de suínos no estado de Santa Catarina, Ritter, Santos e Curti (2013) empregaram pesquisas exploratórias, para relacionar a quantidade de animais abatidos no estado, com a quantidade de dejetos que é produzida, e com isso, estimar a quantidade de energia que essa atividade poderá gerar. Assim, concluíram que a suinocultura, juntamente com as técnicas de produção de energia, a partir dos resíduos provenientes da atividade, apresenta-se como uma alternativa rentável para o produtor no estado de Santa Catarina, pois com isso tem-se ainda como subproduto o biofertilizante, que pode ser utilizado em lavouras de diferentes culturas e desse modo, o produtor que optar por produzir biogás, terá além de energia, a viabilidade de produzir adubos agrícolas para diminuir os impactos negativos causados pela atividade.

Allegretti, Schhmidt e Machado (2014) realizaram estudo com o objetivo de construir indicadores de desempenho ambiental voltados à sustentabilidade e a validação desta ferramenta no município de Aratiba – RS. Através de uma análise individualizada destes indicadores, permitiu o alerta de pontos críticos a serem observados na busca de um equilíbrio ambiental da atividade no município. Com os resultados, concluíram que a busca da

sustentabilidade ambiental da atividade neste ou em qualquer outro município, que tenha na suinocultura uma de suas bases econômicas e sociais, é fundamental para garantia do desenvolvimento regional e manutenção da qualidade de vida.

Gomes et al. (2014) buscaram avaliar a prática da sustentabilidade ambiental em granjas suinícolas no estado do Rio Grande do Sul, para isso empregaram um sistema com indicadores direcionados à suinocultura: o Sistema de Indicadores de Sustentabilidade da Suinocultura (SISS). Com esses indicadores constataram que granjas com compostagem apresentaram maior conjunto de práticas sustentáveis, por isso os autores sugerem maior responsabilidade das agroindústrias integradoras nos monitoramentos ambientais das granjas e na forma de subsídios econômicos, contribuindo com a sustentabilidade na atividade.

De modo geral os estudos realizados acerca da temática abordada, mesmo que desenvolvidos em diferentes contextos, evidenciam a importância da sustentabilidade ambiental na atividade suinícola, para diminuição dos impactos ambientais e destinação correta dos dejetos da produção de suínos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia apresenta a caracterização da pesquisa, o método de coleta e a análise dos dados (RAUPP; BEUREN, 2012). Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva. Esta classificação, para Gil (2010), tem por objetivo definir os aspectos de uma população, e trazer as diversas características do grupo, ou seja, busca identificar possíveis variáveis do problema pesquisado.

Os procedimentos dar-se-ão por meio de levantamento de dados. Para Raupp e Beuren (2012), este tipo de pesquisa, está diretamente ligada às pessoas em que o estudo pretende focalizar, os autores também apontam que este tipo de pesquisa é importante dentro do campo contábil, pois traz informações úteis para serem utilizadas em estudos futuros.

Quanto à abordagem, é de caráter qualitativo, para Raupp e Beuren (2012) a pesquisa qualitativa contribui para melhor entendimento e compreensão dos processos desenvolvidos pelos grupos em que se aplica o estudo, neste tipo de pesquisa é possível realizar análises mais adequadas para se conhecer o fenômeno abordado, portanto, é uma pesquisa em que o pesquisador desenvolve conceitos e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados.

Na presente proposta de estudo, a técnica de pesquisa utilizada para a coleta dos dados foi a entrevista estruturada, aplicada aos produtores de suínos de São Lourenço do Oeste, a fim de buscar informações relacionadas à sustentabilidade ambiental neste tipo de atividade.

Conforme dados disponibilizados, em setembro de 2016, pela Secretaria da Agricultura da Prefeitura Municipal da cidade de São Lourenço do Oeste, foram identificadas em 2015, 35 propriedades rurais que desenvolviam a atividade suinícola no município. A amostra final compreendeu 25 propriedades que atuam na atividade suinícola e estas foram analisadas a partir da aplicação de um *check list* adaptado de Rempel et al. (2012) e Di Domenico et al. (2017), considerando a dimensão econômica, social e ambiental.

O período analisado correspondeu ao mês de outubro a dezembro de 2016 e os dados coletados no estudo foram organizados, analisados e comparados a partir de indicadores. A análise dos dados foi realizada por meio da elaboração de planilhas e tabelas que auxiliaram na realização das análises.

Para avaliação dos parâmetros destinou-se uma pontuação máxima, seguida de um subparâmetro, classificado conforme a disposição das propriedades para a realização da atividade suinícola, em que a classificação possuía pontuação entre 0 a 10. A realização da avaliação da situação da sustentabilidade nas propriedades foi baseada nos parâmetros: dejetos,

área de preservação permanente (APP), agrotóxicos e fertilizantes, reserva legal, água, declividade, erosão, queimadas e uso da terra.

A atribuição da pontuação dentro de cada subparâmetro foi estabelecida considerando a melhor situação (maior pontuação) reduzindo na direção da pior situação (menor pontuação), com valores intermediários de acordo com o risco ou exposição ao impacto ambiental.

O Quadro 1 apresenta o índice de sustentabilidade ambiental e o conceito a ser atribuído de acordo com a somatória da pontuação obtida nos parâmetros, pois é possível por meio deles estabelecer em que categoria as propriedades suínícolas se encontram, observando a condição de excelente ou até inadequada.

Quadro 1 - Conceito qualitativo da condição de sustentabilidade ambiental

Índice de Sustentabilidade Ambiental	Conceito
Pontuação igual ou maior a 0,80	Excelente
Pontuação igual ou maior a 0,60	Bom
Pontuação igual ou maior a 0,40	Regular
Pontuação igual ou maior a 0,20	Ruim
Pontuação menor que 0,20	Inadequada

Fonte: Adaptado de REMPEL et al. (2012);DI DOMENICO et al. (2017).

Os índices conceituais estão elencados no Quadro 1, podendo a situação ser enquadrada como inadequada, ruim, regular, bom ou excelente. A etapa de tabulação e interpretação dos resultados visou à composição do índice de sustentabilidade ambiental das propriedades rurais, atuantes na cadeia de produção suínícola. Os índices de sustentabilidade das propriedades analisadas foram avaliados em conjunto, objetivando a identificação das principais práticas e ações que expõem o risco da qualidade ambiental das unidades produtoras de suínos.

Depois de obtida a pontuação, foi realizada a divisão dos parâmetros por 100 (pontuação máxima que pode ser alcançada pela propriedade), para obter-se o indicador de sustentabilidade. Com o índice obtido, foi possível indicar o conceito qualitativo da questão sustentável encontrado nas propriedades rurais da amostra investigada.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se os dados obtidos por meio dos questionários aplicados aos suinocultores da cidade de São Lourenço do Oeste – SC, acerca do tema sustentabilidade ambiental e as características das propriedades, visando atender o objetivo da pesquisa e com o intuito de auxiliar os gestores das propriedades nas suas tomadas de decisão e melhor desempenho da atividade e produtividade de sua propriedade.

O estudo analisou as práticas sustentáveis desempenhadas na atividade suínícola, associando-as a caracterização de cada propriedade, devido ao fato de um mercado consumidor cada vez mais competitivo, ser essencial tomar decisões com bases em controle para se ter um bom retorno financeiro e prosperidade na atividade.

A Tabela 1 apresenta as principais características das propriedades suínícolas que foram objetos da pesquisa.

Tabela 1 - Caracterização das propriedades suínolas

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Tamanho da propriedade em hectares		
0 a 20	15	60%
21 a 40	7	28%
Acima de 41	3	12%
Total	25	100%
Número de pessoas que trabalham na atividade (por propriedade)		
1 a 2	10	40%
3 a 4	12	48%
Acima de 5	3	12%
Total	25	100%
Maior formação escolar entre os que desenvolvem a atividade (por propriedade)		
Ensino fundamental	5	20%
Ensino médio	19	76%
Graduação	1	4%
Total	25	100%
Quantidade de suínos nas propriedades		
1 a 500	15	60%
501 a 1000	7	28%
Acima de 1001	3	12%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 1 é possível identificar que 60% das propriedades possuem até 20 hectares de terra, 28% possuem entre 21 a 40 hectares e apenas 12% tem acima de 41 hectares de terra. A maioria das propriedades que desenvolvem a atividade suínola tem entre a 1 a 4 pessoas da família que trabalham, sendo que entre essas pessoas a maioria cursou até o Ensino Médio, trazendo um dado interessante que de todas as pessoas apenas em uma propriedade apresentou-se que a maior formação escolar foi a graduação.

No que se refere a quantidade de suínos por propriedade 60% trabalham com 1 a 500 suínos, 28% trabalham com 501 a 1.000 suínos e 12% trabalham com mais de 1.001 suínos em suas propriedades, fator esse que demonstra que na maioria das propriedades a produção de suínos não é em grande quantidade. Outro fator de destaque é que todas as propriedades são integradoras, nenhuma delas desenvolve atividade sem parcerias, pois são dessas parcerias que buscam apoio e lhe trazem qualificação para desempenhar a atividade da maneira mais sustentável e rentável. Esse fator nota-se também nos estudos de Gomes et al. (2014), que buscou avaliar a prática da sustentabilidade ambiental em ganjas suínolas por meio de indicadores e trouxe como ponto fundamental a responsabilidade que as agroindústrias desempenham no monitoramento da atividade.

Na Tabela 2 está apresentado os parâmetros e subparâmetros que foram utilizados para avaliar a sustentabilidade ambiental em cada propriedade, e suas respectivas pontuações atingidas em cada parâmetro.

Tabela 2 - Parâmetros, subparâmetros e pontuação de avaliação da sustentabilidade ambiental

Parâmetro	Pontuação Máxima	Subparâmetros	Pontuação	Número Propriedades	Freq. Relativa
1. Dejetos	0	1.1 Armazenamento de dejetos sólidos		25	100%
		Estrumeira fechada e coberta	10	13	52%
		Estrumeira fechada e sem cobertura	7	12	48%
		Sem estrumeira	3	0	0%
		Liberação do dejetos próximo a curso hídrico	0	0	0%
		1.2 Armazenamento do dejetos líquido		25	100%
		Tratamento total do efluente gerado e posterior liberação em curso hídrico	10	0	0%
		Estrumeira fechada e coberta	7,5	13	52%
		Estrumeira fechada e sem cobertura	5	12	48%
		Sem estrumeira	2,5	0	0%
		Liberação do efluente próximo a curso hídrico	0	0	0%
		1.3 Destinação do dejetos animal		25	100%
		Aplicação balanceada e longe dos recursos hídricos	10	15	60%
Aplicação conforme disponibilidade de dejetos	5	10	40%		
Aplicação do dejetos sem controle	0	0	0%		
2. APP	5	2.1 Percentual de utilização das APPs		25	100%
		0%	10	23	92%
		1 a 30%	7,5	2	8%
		31 a 55%	5	0	0%
		56 a 80%	2,5	0	0%
		81 a 100%	0	0	0%
		2.2 Uso predominante na APP		25	100%
		Mata Nativa	5	23	2%
		Culturas permanentes e mata exótica	4	1	4%
		Áreas de pastagem	3	1	4%
Agricultura	2	0	0%		
Benfeitorias	1	0	0%		
3. Agrotóxicos e Fertilizantes	5	3.1 Utilização de fertilizantes químicos e agrotóxicos		25	100%
		Sem utilização	10	1	4%
		Aplicação controlada	7,5	23	92%
		Aplic. em toda a propriedade exceto em proximidades de poços, córregos e benfeitorias	5	1	4%
		Aplic. sem controle em toda a propriedade	2,5	0	0%
		Aplic. sem controle e próximo aos cursos de água	0	0	0%
		3.2 Armazenamento de embalagens de agrotóxicos		25	100%
		Em depósito especial coberto, separado de qualquer medicamento, alimento, animal e salvo de umidade	10	14	56%
		Em depósito coberto	7	10	40%
		Em qualquer local da propriedade	4	1	4%
Descartado sem cuidado	0	0	0%		
4. Reserva Legal	0	4.1 Percentual de vegetação nativa para averbação em reserva legal		25	100%
		Área de reserva legal superior a 20%	10	17	68%
		15 a 20% de área de reserva legal	7,5	5	20%
		10 a 15% de área de reserva legal	3	2	8%
		5 a 10% de área de reserva legal	2	1	4%
		0 a 5% de área de reserva legal	1	0	0%

5. Água	0	5.1 Fonte água		25	100%
		Água de fonte externa com tratamento	10	13	52%
		Água de poço raso isolado de contaminação	7,5	11	44%
		Água de poço raso, sem isolamento de Contaminação	5	1	4%
		Água de córrego	2,5	0	0%
6. Declividade	0	6.1 Declividade do terreno		25	100%
		Plano	10	0	0%
		Suave ondulado	7,5	8	32%
		Moderado ondulado	5	13	52%
		Forte ondulado	2,5	4	16%
		Montanhoso	0	0	0%
7. Erosão		7.1 Solo erodido		25	100%
		Não evidenciada	4	25	100%
		Evidenciada	0	0	0%
8. Queimadas		8.1 Queimadas		25	100%
		Não evidenciada	4	25	100%
		Evidenciada	0	0	0%
9. Usos de terra		9.1 Diversidade de coberturas		25	100%
		Mais que 6 usos e coberturas	2	1	4%
		De 4 a 6 usos e coberturas	1	0	0%
		Menos de 4 coberturas	0	24	96%

Fonte: Adaptado de REMPEL et al. (2012); DI DOMENICO et al. (2017).

Por meio da Tabela 2, através dos indicadores é possível analisar o grau de sustentabilidade que cada propriedade se enquadra. O primeiro e mais importante parâmetro é dos “dejetos” que são produzidos, como é realizada sua armazenagem e destinação, pois esses dejetos se não destinado de maneira correta pode causar contaminação nos recursos hídricos e na própria propriedade. Nesse parâmetro, que está subdividido em três subparâmetros, a propriedade poderia atingir pontuação máxima de até 30 pontos. No subparâmetro armazenagem de dejetos sólidos, 52% das propriedades atingiram pontuação 10 e 48% atingiram pontuação 7, sendo que pontuação 3 e 0 nenhuma propriedade atingiu. No subparâmetro armazenagem de dejetos líquidos, nenhuma propriedade atingiu pontuação 10, 52% chegou a pontuação 7,5 e 48% chegou a pontuação 5, sendo que as pontuações 2,5 e 0 nenhuma chegou. No subparâmetro destinação do dejetos animal, 60% das propriedades atingiram pontuação 10 e 40% atingiram pontuação 5, sendo que nenhuma foi classificada com pontuação 0, esse subparâmetro, da destinação de dejetos animal, vai ao encontro do estudo de Ritter, Santos e Curti (2013), que demonstraram que os dejetos podem se tornar muito útil para as lavouras e que manuseado e destinado de maneira correta pode se tornar também um biogás rentável para o produtor.

No parâmetro “área de preservação permanente”, que são locais protegidos por lei para vegetação nativa, preservação do meio ambiente, entre outras funções, a pontuação máxima que poderia ser atingida por cada propriedade é de 15 pontos, esse parâmetro esta subdividido em dois subparâmetros. No que diz respeito ao percentual de utilização das APPs, 92% das propriedades não utilizam essa área, atingindo 10 pontos, já 8% utilizam pelo menos até 30% dessa área destinada a preservação, atingindo 7,5 pontos. Quanto ao uso predominante 92% das propriedades têm mata nativa nessa área, o que lhes garante 5 pontos, 4% possuem culturas permanentes, 4 pontos, e 4% utilizam como área de pastagem, 3 pontos.

A pontuação máxima que pode ser atingida no parâmetro “agrotóxicos e fertilizantes” é de 15 pontos e também está subdividido em dois subparâmetros. 4% das propriedades não utilizam agrotóxicos, o que lhes garante 10 pontos; 92% fazem aplicação balanceada dos agrotóxicos, chegando a 7,5 pontos; e 4% fazem aplicação em toda a propriedade, gerando assim apenas 5 pontos. No que diz respeito a armazenagens das embalagens desses agrotóxicos,

56% das propriedades atingiram 10 pontos, devido ao armazenar as embalagens em depósito especial coberto e separadamente de qualquer outra embalagem; já 40% atingiram pontuação 7, por armazenar as embalagens em depósitos cobertos; e 4% atingiram pontuação 4 por deixar a embalagem em qualquer lugar da propriedade, tornando-se assim um alvo fácil para contaminação dos solos e água, gerando impactos negativos para a propriedade.

O parâmetro seguinte é sobre o percentual da propriedade que está destinada para “reserva legal”, que é uma área dentro da propriedade que deve ser destinada para conservação da biodiversidade do local onde a mesma está inserida, pontuação máxima é 10. Das propriedades 68% atingiram pontuação 10 por possuir mais de 20% da área total de sua propriedade destinada a reserva legal; 20% atingiram pontuação 7,5 por destinar entre 15% a 20% para reserva legal; 8% atingiram pontuação 3, por destinar entre 10% a 15% e 4% atingiram pontuação 2, por destinar apenas entre 5% a 10% para reserva legal.

O próximo parâmetro é sobre como são as fontes de “água” na propriedade, sendo a água um dos elementos essenciais para a vida, a pontuação máxima nesse parâmetro foi de 10 pontos. Água de fonte externa com tratamento destina a propriedade 10 pontos, sendo que 52% atingiu essa marca; 44% atingiu 7,5 pontos por possuir água de poço raso isolado de contaminação e por possuir água de poço raso, sem isolamento de contaminação 4% das propriedades atingiram pontuação 5.

As condições geográficas onde estão localizadas as propriedades são importantes devido a estrutura para se trabalhar nessa atividade estar cada vez mais mecanizada, trazendo melhores condições para o desenvolvimento. Mas como as propriedades, que foram objetos do estudo, estão localizadas no oeste catarinense, suas localizações geográficas não apresentam boas condições em relação a declividade do terreno. O parâmetro “declividade” pode chegar a 10 pontos para terrenos planos, mas nenhuma propriedade atingiu essa margem; para terrenos suaves ondulados a pontuação foi de 7,5, sendo 32% das propriedades; terrenos moderados ondulados obtiveram pontuação 5, que nesse caso foram 52%; para terrenos forte ondulados a pontuação foi de 2,5, sendo 16% das propriedades.

Os parâmetros “erosão e queimadas” podem ser analisados juntos, pois as queimadas causadas no solo também fazem com que ocorra as erosões, nesses parâmetros a pontuação máxima que pode ser obtidas é de 4 pontos cada, sendo que todas as propriedades atingiram pontuação máxima nesses quesitos, pois nenhuma delas pratica queimadas, e devido a evolução nos cuidados com a terra, nenhuma sofre com as erosões. Outro fator que auxilia na preservação do solo é os “usos de terra”, a diversidades de coberturas e rotação de culturas realizadas, esse é o último parâmetro que foi analisado, chegando a 2 pontos, e apenas 1 propriedade atingiu essa pontuação pois faz mais que seis usos e coberturas da terra, as outras 24 propriedades fazem menos de quatro coberturas o que não lhe concedeu nenhum ponto.

Tabela 3 - Estatística descritiva dos índices

Parâmetro	Máximo	Mínimo	Média
Dejetos	27,500	17,000	22,860
Área de preservação permanente	15,000	11,500	14,680
Agrotóxicos e fertilizantes	20,000	11,500	16,060
Reserva legal	10,000	2,000	8,620
Água	10,000	5,000	8,700
Declividade	7,500	2,500	5,400
Erosão	4,000	4,000	4,000
Queimadas	4,000	4,000	4,000
Usos de terra	2,000	0,000	0,080
Pontuação atingida	95,500	71,500	84,400
Índice atingido	0,955	0,715	0,844

Fonte: Dados da pesquisa.

De forma geral, foram analisados nove parâmetros, com base na tabela 3, é possível perceber a pontuação máxima e mínima que cada propriedade conseguiu atingir do índice de sustentabilidade, segundo o respectivo parâmetro. A pontuação máxima que poderia ser obtida por cada propriedade seria 100 pontos, mas a maior pontuação obtida foi de 95,50 pontos e a menor pontuação foi de 71,50 pontos. Dessa forma, analisou-se que a média variou em conformidade com a pontuação destinada para cada índice, o que demonstra que a maioria das propriedades obteve resultados satisfatórios.

Com as pontuações obtidas em cada propriedade para cada índice, como ilustrado na tabela 2, foi possível determinar o conceito qualitativo da condição de sustentabilidade ambiental que cada propriedade se enquadra, como demonstrado na próxima tabela.

Tabela 4 - Conceito qualitativo da condição de sustentabilidade ambiental

Índice de Sustentabilidade Ambiental	Conceito	Frequência absoluta	Frequência relativa
Pontuação igual ou maior a 0,80	Excelente	20	80%
Pontuação igual ou maior a 0,60	Bom	5	20%
Pontuação igual ou maior a 0,40	Regular	0	0%
Pontuação igual ou maior a 0,20	Ruim	0	0%
Pontuação menor que 0,20	Inadequada	0	0%
Total		25	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 4, verificou-se que 80% das propriedades participantes da pesquisa obtiveram pontuação igual ou maior a 0,80 o que demonstra que seu conceito de sustentabilidade, segundo o quadro 2 (conceito qualitativo da condição de sustentabilidade ambiental), é excelente e 20% das propriedades obtiveram pontuação igual ou superior a 0,60 e inferior a 0,80, o que as conceitua como propriedades com índice de sustentabilidade ambiental bom. Nenhuma das propriedades obteve índices que as conceituassem como regulares, ruins ou inadequadas.

Através dessas tabelas é possível analisar de modo geral que todas as propriedades se preocupam em manter a atividade que desempenham como algo sustentável, que traga boas projeções futuras para seu negócio e ambiente em que vivem. Outro fator que comprova essa preocupação com o meio ambiente é percebido nas repostas que os suinocultores davam quando foram questionados sobre a importância da sustentabilidade ambiental, onde a respostas de todos era sobre preservar o meio ambiente para as futuras gerações e garantir a continuidade e prosperidade da atividade na propriedade. O que corrobora com os estudos de Côrrea et al. (2008) no sentido de que os suinocultores consideram a prática da sustentabilidade ambiental como importante ferramenta para atividade e que quanto mais programas de educação ambiental freqüentarem, melhor será o desempenho da suinocultura, mas ele diverge no sentido de que os suinocultores nesse estudo consideram que os dejetos causam impacto ambiental, já nos estudos de Côrrea et al. (2008) os suinocultores acreditam que os dejetos não causam muito impacto ao meio ambiente.

Em relação aos achados da pesquisa, a mesma vai ao encontro do estudo de Zeni, Sehnem e Campos (2012), aos estudos de Allegretti, Schmidt e Machado (2014), e a pesquisa de Carvalho, Souza e Soto (2015), no que se refere à busca contínua para que sua atividade seja cada vez mais sustentável, para que assim cada região possa se desenvolver regionalmente em suas bases econômicas e sociais, e para que a qualidade de vida se mantenha em constante evolução, e que quanto mais os setores da economia estiverem envolvidos com a qualidade da atividade e conscientização dos impactos ambientais, maiores serão os seus resultados.

Entretanto, os resultados da pesquisa opõem-se parcialmente ao estudo de Sehnem e Garrido (2013), que concluíram em seus estudos que os suinocultores têm uma vaga noção dos efeitos que essa atividade causa ao meio ambiente considerando esse assunto relevante,

diferente dos suinocultores que responderam aos questionários dessa pesquisa, os quais sabem dos impactos e consideram algo agravante para o meio em que vivem, atribuindo, assim, grande importância para as práticas de sustentabilidade ambiental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As atividades rurais são responsáveis por movimentar diversos setores econômicos da sociedade, com suas constantes evoluções e crescimento a cada período, elas se tornaram indispensáveis. Dessa forma também trouxeram a preocupação com que cada empresa ou propriedade rural trabalham, pensando em sua prosperidade econômica e adequação ao meio em que vivemos.

A suinocultura vem crescendo no Brasil, principalmente na região sul, o que vem exigindo que os produtores de suínos se adaptem aos novos padrões de desenvolvimento dos processos produtivos, para que assim reduzam seus custos, aumentem sua lucratividade e cumpram com as leis ambientais.

O objetivo do estudo, que foi de analisar o índice de sustentabilidade ambiental que cada propriedade suinícola de São Lourenço do Oeste - SC possui, foi atingido. Foi possível verificar, através dos indicadores, que a suinocultura dessa cidade é trabalhada dentro das normas ambientais e que se preocupam com o meio ambiente. Nenhuma das propriedades atingiu pontuação máxima, mas todas ficaram qualificadas como boas ou excelentes, o que demonstra que essa atividade além de gerar rentabilidade também preserva sua região.

Nota-se a importância da contabilidade na suinocultura, pois ela é fundamental no processo decisório da gestão da atividade e também para analisar os indicadores de desempenho da propriedade. Com o uso adequado das informações que a contabilidade traz, é possível o gestor tomar suas decisões com bases mais sólidas, o que lhe proporciona maior confiabilidade e assertividade em suas projeções futuras.

Os achados da pesquisa evidenciam a importância de demonstrar a sociedade que com práticas sustentáveis todo negócio pode se tornar próspero. Os estudos anteriores demonstraram que é fundamental os suinocultores entenderem que sua atividade gera alto impacto de destruição ao ambiente, e que a conscientização disso deve ser imposta a todos os envolvidos no processo. É essencial a preocupação com a lucratividade da atividade e também para que ela seja sustentável, mas para isso a iniciativa deve ser desde o produtor até companhia integradora.

Se comparado esse estudo a outros realizados, é possível perceber que os produtores suinícolas de São Lourenço do Oeste – SC são conscientes dos agravantes que a atividade gera e estão preocupados para que a atividade cresça de forma sustentável, pensando no meio ambiente e não somente em sua situação financeira. Diferentes de outras regiões nos quais muitos produtores acreditam que essa atividade não gera impacto ambiental, como vistos nos estudos correlatos a este.

Pelo fato de a suinocultura produzir um alto teor de dejetos e estes serem liberados na natureza, cada vez mais se faz necessário realizar estudos que indiquem como a sustentabilidade está sendo abordada pela sociedade e quais práticas estão sendo efetivadas. Recomenda-se para estudos futuros o uso de pesquisa de levantamento dos indicadores ambientais em outras propriedades da região Sul do Brasil, permitindo assim a comparabilidade dos resultados entre diversas regiões.

REFERÊNCIAS

- ALLEGRETTI, G.; SCHMIDT, V.; MACHADO, J. A. D. Sustentabilidade na suinocultura de terminação: indicadores ambientais de desempenho em um município gaúcho. **Ciência e Natura**, v. 36, esp. II, p. 667-84, 2014.
- ARAUJO, G. J. F.; CARVALHO, C. M.; CASTRO, V. A importância da prática da sustentabilidade e de seus indicadores para implementação e consolidação de vantagem competitiva nas organizações empresariais. In: FÓRUM AMBIENTAL DA ALTA PAULISTA, 9., 2013. São Paulo – SP. **Anais...** São Paulo: USP, 2013.
- CADIS, P.; HENKES, J. A. Gestão ambiental na suinocultura: sistema de tratamento de resíduos líquidos por unidade de compostagem. **Revista Gestão & Sustentabilidade Ambiental**, v. 3, n. 1, p. 117-142, 2014.
- CARVALHO, B. V.; SOUSA, A. P. M.; SOTO, F. R. M. Avaliação de sistemas de gestão ambiental em granjas de suínos. **Revista Ambiente & Água**, v. 10, n. 1, p. 164-171, 2015.
- COELHO, E.; DI DOMÊNICO, D.; PFITSCHER, E. D. Análise de sustentabilidade ambiental: estudo de caso em uma fábrica de estofados. **Revista de Informação Contábil – RIC**, v. 6, n. 1, p. 66-84, 2012.
- CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL – CNA. **Até 2018, Brasil será 4º maior produtor de suínos**. Disponível em: <<http://www.canalrural.com.br/noticias/suino/ate-2018-brasil-sera-maior-produtor-suinos-57850>>. Acesso em: 04 Jun. 2017.
- CORRÊA, É. K.; CORRÊA, L. B.; COREZZOLLA, L.; BIANCHI, I. O impacto ambiental da suinocultura na ótica de produtores do oeste catarinense. **Revista Brasileira Agrociência**, v. 14, n. 1, p. 177-182, 2008.
- DI DOMENICO, D.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; ZANIN, A.; LUDWIG, M. B. D. Índice de sustentabilidade ambiental na produção leiteira. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 16, n.4, p. 261-282, 2017.
- DI DOMÊNICO, D.; MAZZIONI, S.; GUBIANI, C. A.; KRONBAUER, N. B.; VILANI, L. Práticas de responsabilidade socioambiental nas empresas de capital aberto de Santa Catarina listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – RCCC**, v. 14, n. 42, p. 70-84, 2015.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184 p.
- GODOY, C. M. T.; WIZNIEWSKY, J. G. Sustentabilidade ambiental através do conhecimento e da informação. **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental**, v. 11, n. 11, p. 2280-2290, 2013.
- GOLLO, V.; KLANN, R. C.; CORDAZZO, E. G. Análise dos custos e resultados em unidades produtoras de leitões (UPL): um comparativo entre diferentes modelos de contrato.

In: XX Congresso Brasileiro de Custos, 89., 2013. Uberlândia – MG. **Anais...** Uberlândia: FURB, 2013.

GOLLO, V.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S. DA CUNHA, P. R. Análise comparativa do resultado econômico e financeiro entre as atividades suinícola e leiteira. **Custos e @gronegócio on line**, v. 11, n. 2, p. 93-113, 2015.

GOMES, L. P; PERUZATTO, M.; SANTOS, V. S.; SELLITTO, M. A. Indicadores de sustentabilidade na avaliação de granjas suinícolas. **Engenharia Sanitária e Ambiental**, v. 19, n. 2, p. 143-154, 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Estatística da produção pecuária**: setembro de 2016. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Producao_Pecuaria/Fasciculo_Indicadores_IBGE/abate-leite-couro-ovos_201602caderno.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2017.

KRUGER, S. D.; PETRI, S. M.; MATOS, L. S.; ENSSLIN, S. R. Avaliação de desempenho da sustentabilidade da cadeia produtiva suinícola: mapeamento internacional sobre o tema. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO - SEMEAD, 17., 2014. **Anais...**, FEA, USP, 2014.

KRUGER, S. D.; PFITSCHER, E. D.; UHLMANN, V. O.; PETRI, S. M. Sustentabilidade ambiental: estudo em uma instituição de ensino catarinense. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, p. 98 - 112, 2013.

MARCHESAN, J.; FRAGA, A. M. A suinocultura no oeste catarinense e a complexas implicações ambientais. **Revista Tecnologia e Ambiente**, v. 20, p. 39-54, 2014.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. **Suínos**. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/animal/especies/suinos>>. Acesso em: 30 Abr. 2016.

NASCIMENTO, R. C.; RODRIGUES, G. S. de S. C. Impactos ambientais da suinocultura no município de Uberlândia (MG): possibilidades de sua mitigação por meio do uso de biodigestores. **Caminhos de Geografia**, v. 13, n. 43, p. 230 – 243, 2012.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO LOURENÇO DO OESTE. **Dados dos suinocultores**. 2016.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-195.

REMPEL, C.; ECKHARDT, R. R.; JASPER, A.; SCHULTZ, G.; HILGERT, I.; BARDEN, J. E. Proposta metodológica de avaliação da sustentabilidade ambiental de propriedades produtoras de leite. **Tecno-Lógica**, v. 16, n. 1, p. 48-55, 2012.

RITTER, C. M.; SANTOS, F. R.; CURTI, S. Potencial de produção de biogás com dejetos da suinocultura: sustentabilidade e alternativa energética em Santa Catarina. **Tópos**, v. 7, n. 1, p. 32-40, 2013.

SANTOS, A. P. T. A Sustentabilidade ambiental dentro das organizações. **Revista de Toxicologia, Risco Ambiental e Sociedade**, v. 7, n. 3, p. 69-100, 2014.

SANTOS, L. D.; MAYERLE, S. F.; CAMPOS, L. M. de S. Tecnologias e sistemas de tratamento para os dejetos da suinocultura. **Revista Verde de Agroecologia e Desenvolvimento Sustentável**, v. 9, n. 5, p. 12-18, 2014.

SANTOS, L. D.; MAYERLE, S. F.; DA ROCHA, J.; RODRIGUEZ, C. M. T. Sistema produtivo suínico: abordagens biológica, de processos, sistêmica e logística. **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental**, v. 19, n. 2, p. 266-280, 2015.

SCHWANTES, D.; COSTA, P. F.; GONÇALVES, E. D. V.; MATTIELLO, V.; GONÇALVES JR, A. C. Impacto ambiental da suinocultura e uso de flocculantes como alternativa no tratamento de dejetos suínos: um estudo de caso. **Cultivando o Saber**, v. 6, n. 1, p. 162-172, 2013.

SECRETARIA DE ESTADO DA AGRICULTURA E DO ABASTECIMENTO – SEAB. **Suinocultura – Análise da Conjuntura Agropecuária**. 2013. Disponível em: <http://www.agricultura.pr.gov.br/arquivos/File/deral/Prognosticos/SuinoCultura_2012_2013.pdf>. Acesso em: 30 Abr. 2016.

SEHNEM, S.; GARRIDO, L. R. A suinocultura e o meio ambiente: estudo de casos no oeste de Santa Catarina. **Revista de Administração**, v 3, n.4, p. 157-176, 2013.

SILVA, C. M.; FRANÇA, M. T.; OYAMADA, G. C. Características da suinocultura e os dejetos causados ao ambiente. **Revista Eletrônica do Univag – Connection Line**, n. 12, p. 44-59, 2015.

ZANIN, A.; BAGATINI, F. M.; PESSATTO, C. B. Viabilidade econômico-financeira de implantação de biodigestor: uma alternativa para reduzir os impactos ambientais causados pela suinocultura. **Custos e @gronegocio on line**, v. 6, n. 1, p. 121-139, 2010.

ZENI, W. F.; SEHNEM, S.; CAMPOS, L. M. S. Crimes ambientais decorrentes da atividade de suinocultura como indicador de comportamento dos produtores e de gestão ambiental. **Teoria e Prática em Administração**, v. 2, n. 2, p. 97-125, 2012.

ANÁLISE DO ÍNDICE DE SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL NA ATIVIDADE LEITEIRA

Aleriane Zanetti Vian

Graduanda em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ

alerialianezanetti@unochapeco.edu.br

Vanderlei Gollo

Professor do Curso de Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ

Mestre em Ciências Contábeis - FURB

vande_gollo@unochapeco.edu.br

Daniela Di Domênico

Professora do Curso de Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ

Mestre em Ciências Contábeis - FURB

didomenico@unochapeco.edu.br

RESUMO

O estudo tem como objetivo analisar o índice de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira em propriedades rurais do município de São Lourenço do Oeste – SC. Para tanto, adotou-se pesquisa descritiva, realizada por meio de levantamento e com abordagem quantitativa. Os dados foram coletados em 60 propriedades no período de setembro de 2016 a janeiro de 2017. Adotou-se para fins de estabelecer o índice de sustentabilidade ambiental os parâmetros: os dejetos, área de preservação permanente (APP), agrotóxicos e fertilizantes, reserva legal, água, declividade, erosão, queimadas e uso da terra e seus subparâmetros. Além disso, foram coletados dados referentes ao modo de manejo dos animais e sua produtividade, a extensão territorial das propriedades, a aplicabilidade do sistema silvipastoril e o biogás. Os resultados apontam que, entre as propriedades analisadas o índice máximo obtido foi de 89% e o mínimo de 54%. O índice médio geral para as 60 propriedades é de 66,87%, caracterizando-se como “bom” índice de sustentabilidade ambiental, demonstrando boas práticas de sustentabilidade nas propriedades. Dentre os parâmetros analisados, os “dejetos”, possuem maior representatividade no índice total com 30 pontos de um total de 100, pois o armazenamento e destinação sem controle refletem em grandes impactos ambientais. Também, nota-se que a Contabilidade é uma importante ferramenta de gestão que permite acompanhar e conciliar os processos relacionados à obtenção de rentabilidade com a redução dos impactos ambientais para alcançar a sustentabilidade ambiental.

Palavras-chave: Sustentabilidade ambiental; Atividade leiteira; Índice de sustentabilidade.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, dentre as atividades do agronegócio, a produção leiteira está em constante crescimento, desde a qualidade dos animais até o melhoramento da dieta alimentar, proporcionando maior produtividade. É nesta atividade que várias famílias de pequenas propriedades rurais encontram sua principal fonte de renda (CARLOTTO; FILIPPI; MARCELLO, 2011).

Conforme dados apresentados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2014), no Brasil, o número de vacas ordenhadas em 2014 correspondeu a 23,15 milhões de cabeças, um aumento de 0,5%, se comparado a 2013. Já a produção de leite em 2014

foi de 35,17 bilhões de litros, com aumento de 2,7%, em comparação ao ano anterior. A região Sul, em 2014, assumiu a primeira posição entre as grandes regiões, contemplando 34,7% da produção nacional.

Contudo, embora a atividade leiteira seja importante fonte econômica para pequenas propriedades rurais, os envolvidos precisam considerar os impactos ambientais no processo produtivo, a fim de identificar elementos a serem aperfeiçoados para alcançar a sustentabilidade ambiental na atividade (DI DOMENICO et al., 2015).

Neste mesmo sentido, Roloff, Rempel e Eckhardt (2014) relatam que a sustentabilidade ambiental é uma forma de garantir produção sustentável por longo prazo, desenvolvendo práticas que não almejem somente o lucro, mas também a estabilidade e a utilização eficiente dos recursos naturais, com vistas a assegurar o equilíbrio entre a atividade e o meio ambiente. Para Santos et al. (2014), o desenvolvimento sustentável se refere aos padrões de consumo e à produção da sociedade, sendo necessário reduzir o desperdício e utilizar-se dos recursos naturais com maior consciência.

Notório é que a contabilidade pode orientar os gestores, dentre outros fatores, para o uso consciente dos recursos naturais e o que suas atividades podem impactar no meio ambiente, a fim de contribuir, também, com a sustentabilidade ambiental. Para Coelho, Di Domenico e Pfitscher (2011), a contabilidade é uma ciência que auxilia na tomada de decisões, sua utilização é cada vez mais importante devido às rápidas mudanças e às transformações econômicas em que os recursos naturais tornam-se escassos e o controle é essencial para manter o equilíbrio ecológico.

Nota-se, então, um elo fundamental entre a contabilidade e a atividade leiteira. A primeira, cada vez mais, está inserida no meio rural, por meio de inovações, controles, relatórios e dados, com o objetivo de tornar as práticas mais rentáveis e organizadas, mas o grande desafio é aliar esta prática às questões ambientais. Além disso, para De Melo, Da Cunha e Bahia (2015), a atividade rural é complexa e necessita de controles eficazes, sendo a contabilidade rural importante à tomada de decisões no agronegócio, por constituir-se como fonte de informação e possibilitar melhor controle e apoio à gestão dos negócios.

Os estudos de Kruger et al. (2014) e Zanin et al. (2014) revelam que há carência do uso da contabilidade como instrumento de gestão no meio rural. Logo, Severo et al. (2014) tornam visível que o conhecimento é aliado insubstituível ao sucesso das propriedades rurais, pois influencia diretamente na tomada de decisões. Porém, apesar do reconhecimento de práticas ambientais sustentáveis, estas ainda são pouco priorizadas.

Neste contexto, surge a problemática da pesquisa: Qual o índice de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira em propriedades rurais do município de São Lourenço do Oeste - SC? No intuito de responder ao problema proposto, o presente estudo tem como objetivo analisar o índice de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira em propriedades rurais do município de São Lourenço do Oeste – SC.

Justifica-se a necessidade de estudos e pesquisas que se voltem a aspectos da sustentabilidade para com as atividades desenvolvidas no meio rural, uma vez que o agronegócio é a base fundamental ao desenvolvimento sustentável (MELO; CÂNDIDO, 2013). Ainda, destaca-se a relevância da atividade leiteira no município, pois contribui com o sustento das famílias da área rural.

A pesquisa está elaborada, além dessa introdução, em outras quatro seções. A segunda seção contempla a revisão da literatura, abrangendo a sustentabilidade ambiental, a atividade leiteira e os estudos correlatos ao tema. Na terceira apontam-se os procedimentos metodológicos, na quarta os resultados e, na última seção, as considerações finais do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção são abordados assuntos que abrangem a sustentabilidade ambiental, seu contexto no meio rural e sua ligação com a contabilidade. Além disso, apresenta-se a interação destes assuntos com a atividade leiteira e, posteriormente, os estudos correlatos a estas temáticas.

2.1 Sustentabilidade ambiental

Atualmente a sociedade está cada vez mais preocupada em encontrar soluções para alcançar o desenvolvimento de forma sustentável, visando garantir recursos suficientes às futuras gerações (OLIVEIRA; SALVIANO, 2016). Em 1972, a Organização das Nações Unidas (ONU) convocou a Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano e apresentou 19 princípios de Manifesto Ambiental, com orientações e estímulos para inspirar e guiar o compromisso da humanidade em defesa e melhoramento do meio ambiente (ONU, 2016).

Em 1983, a ONU convidou a médica Gro Harlem Brundtland para presidir a Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento e, em 1987, publicou o documento Nosso Futuro Comum, conhecido também como o Relatório Brundtland, no qual consta o conceito de desenvolvimento sustentável como aquele que consegue atender as necessidades atuais sem comprometer as necessidades das futuras gerações (ONU, 2016).

O nosso padrão de consumo e de desenvolvimento prejudica as condições ambientais. Nesta perspectiva, a sustentabilidade não pode ser somente um slogan, mas precisa encontrar formas para a produção, a distribuição e o consumo dos recursos de modo econômico, viável ecologicamente e processual (BARBOSA, 2008). Além disso, para obter o desenvolvimento sustentável é preciso harmonia entre os aspectos social, econômico e ambiental, previsto para curto, médio ou longo prazo (VAN BELLEN, 2005).

Assim sendo, a percepção de ações favoráveis à sustentabilidade ambiental no meio rural também necessita de destaque. Consoante com o Ministério do Meio Ambiente (MMA) (2016), deve-se superar o obstáculo entre a proteção ambiental e a produção. O desenvolvimento rural e agrícola do Brasil está sofrendo mudanças e, para conseguir um desenvolvimento rural sustentável, é preciso motivação e consenso, sendo que o objetivo é o uso adequado da terra e dos recursos naturais. É necessário reverter a degradação dos ecossistemas causados pela agropecuária e, da mesma forma, consolidar os sistemas produtivos e o desenvolvimento rural.

Nota-se que a contabilidade tornou-se essencial para o desenvolvimento de práticas sustentáveis, pois as informações contábeis ajudam a evidenciar as ações em prol do meio ambiente e da sociedade (DI DOMENICO et al., 2015). A terra é um dos fatores mais importantes para a agropecuária, pois nela e dela é possível trabalhar, obter a produção e aplicar os capitais que são os bens sobre ela colocados. Logo, a contabilidade é a ciência que controla o patrimônio por meio de registros e pela interpretação dos fatos e demonstrações, no intuito de fornecer informações voltadas à variação, à composição do patrimônio e, ainda, aos resultados econômicos (CREPALDI, 2011).

Os impactos ao meio ambiente podem ser causados por vários motivos, como um descarte inconsciente de lixo, ausência de bons hábitos, produção de resíduos em grande quantidade, uso de rios, lagos ou danificação de outros espaços. Nestes contextos, a contabilidade ambiental tende a determinar estes impactos e apresentá-los aos gestores como uma ferramenta que auxilia na verificação consequente da atividade econômica desenvolvida (TEOTÔNIO et al., 2014).

2.2 Atividade leiteira

O agronegócio contribui de forma significativa com a economia gerando e distribuindo a produção de alimentos e possibilitando a sociedade benefícios financeiros (DIEL et al., 2014). Dentre as atividades do agronegócio, a produção de leite desempenha importante papel no contexto socioeconômico, pois é realizada, na maioria dos casos, em pequenas propriedades que apresentam condições inadequadas à agricultura mecanizável e são geridas pelas próprias famílias. Segundo Oliveira et al. (2013), a atividade leiteira possui papel importante para o desenvolvimento econômico e seu crescimento pode garantir a geração de trabalho e renda, possibilitando a manutenção da população produtora no campo.

É notória a necessidade de muitas pessoas garantirem-se com a atividade leiteira. Porém, é essencial que, além do âmbito econômico e social, se perceba a importância de ela ser sustentável ambientalmente, a fim de preservar o meio ambiente para as futuras gerações. Nesta trajetória, o conhecimento pode ser um aliado insubstituível, ressaltam Dal Magro et al. (2013), pois a pecuária leiteira, quando bem gerenciada, pode resultar em rentabilidade satisfatória, além de constituir-se em uma das principais atividades desenvolvidas nas propriedades familiares e em importante fonte da economia brasileira.

Conforme a *Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO) e a International Dairy Federation (IDF)* (2013), a produção de leite deve ser administrada em consenso com o meio ambiente, tanto da propriedade quanto da região. Com este intuito, os produtores precisam adotar práticas com vistas ao aperfeiçoamento dos aspectos produtivos e à conformidade com o meio ambiente. Consequentemente atenderão à exigibilidade de seus consumidores por meio de uma produção sustentável ambientalmente e garantirão o futuro da atividade. Posto isto, estão dispostas no Quadro 1 algumas boas práticas agropecuárias na produção de leite.

Quadro 1 - Exemplos de boas práticas na atividade leiteira

Boas práticas na atividade leiteira	Exemplos de medidas que podem ser adotadas para exercer boas práticas na atividade leiteira
Ter um sistema de produção ambientalmente sustentável	Utilizar insumos agropecuários, tais como água e nutrientes de forma hábil e sustentável; Reduzir a produção de poluentes ambientais vindos da atividade leiteira; Conduzir o rebanho de modo a diminuir os impactos negativos sobre o meio ambiente; Escolher e usar adequadamente os recursos energéticos; Manter a biodiversidade na propriedade, ou seja, as diferentes formas de vida como: animais, plantas, dentre outras.
Ter um sistema apropriado de tratamento de resíduos	Conter práticas que possibilitem redução, reutilização ou reciclagem dos resíduos da propriedade; Gerenciar o armazenamento dos resíduos para reduzir os impactos ambientais
Assegurar que os procedimentos de produção de leite não tenham efeito negativo sobre o meio ambiente	Controlar os descartes da atividade leiteira; Utilizar produtos fitossanitários, medicamentos veterinários e fertilizantes de forma correta, evitando a contaminação do meio ambiente; Cuidar da aparência da propriedade para que ela seja adequada a um local que produz alimento de alta qualidade.

Fonte: Adaptado de FAO e IDF (2013, p. 9).

Observa-se, no Quadro 01, que algumas boas práticas podem ocorrer na atividade leiteira, visando o bem-estar ao meio ambiente. E, para ser alcançada a eficiência em um sistema de produção que reduza os impactos ambientais, são necessárias ações com os animais, como uma boa dieta alimentar e boa destinação de seus dejetos, a fim de obter maior produção com menor poluição derivada dos gases do efeito estufa; práticas com os insumos gerados pela atividade, como a correta reciclagem, reutilização e destinação de medicamentos e agrotóxicos;

também para com o local da atividade, como a higienização, eliminar o desperdício de energia elétrica e água, preservar as nascentes e o solo, dentre outras práticas rotineiras que podem ser melhoradas (FAO; IDF, 2013).

Neste sentido, para o tratamento de resíduos liberados pela atividade pecuária, como o estrume e o chorume, entre outros, cujo destino é preocupante, há a tecnologia do biodigestor, que consiste em um processo microbiológico, pois degrada os dejetos dos animais na ausência de oxigênio. Dentre as suas vantagens, tem-se a redução da emissão de gases de efeito estufa e do volume dos resíduos, a diminuição da poluição em recursos hídricos e do solo e, também, a obtenção de subprodutos, como o biogás e o biofertilizante. Nas propriedades leiteiras, ao ser convertido em energia elétrica, o aproveitamento do biogás poderá reduzir custos, suprindo parte da demanda da propriedade, já que a implantação da tecnologia pode vir a ser custeada pelos benefícios que ela fornece (GOMES et al., 2014; GUERI et al., 2015).

Cyrne et al. (2015) ressaltam que a atividade leiteira é complexa por envolver, dentre outros fatores, o ser humano, os animais, a terra, a água e as plantas, pois precisa utilizar-se destes recursos de modo equilibrado para se garantir. Deste modo, é importante buscar a conciliação entre desempenho e meio ambiente de forma sustentável, sendo que, para isto, se faz essencial o uso de indicadores, a fim de verificar o desempenho econômico, social e ambiental com a atividade.

Para verificar a sustentabilidade ambiental na atividade leiteira, conforme os estudos realizados por Verona (2008), Rempel et al. (2012), Roloff, Rempel e Eckhardt (2014), Di Domenico et al. (2015), Cyrne (2015), podem ser utilizados indicadores que levam em conta dejetos da propriedade, área de preservação permanente (APP), agrotóxicos e fertilizantes, reserva legal, água, declividade, erosão, queimadas e uso da terra.

Neste sentido, a contabilidade tem se tornado um elemento indispensável e peça chave para o desenvolvimento sustentável em todos os seus aspectos. Gollo et al. (2015), salienta que a contabilidade no meio rural pode auxiliar no controle e planejamento, permitindo verificar os resultados e a viabilidade das atividades desenvolvidas. Da mesma maneira, Bernardes et al. (2015), destaca que o uso de tecnologias de informação e comunicação tendem a estar vinculadas diretamente à sustentabilidade e ao bem-estar das pessoas, amparando o tripé, caracterizado pelas dimensões social, ambiental e econômica e possibilitando acesso as informações para o desenvolvimento rural sustentável.

2.3 Estudos correlatos

Esta seção aborda a relação entre a sustentabilidade ambiental voltada à atividade leiteira e aos estudos já desenvolvidos acerca da temática, como o de Rempel et al. (2012), Ozelame e Machado (2012), Roloff, Rempel e Eckhardt (2014), Gueri et al. (2015), Santos et al. (2014) e Silva et al. (2016).

Rempel et al. (2012) apresentam uma proposta metodológica para a avaliação da sustentabilidade ambiental desenvolvida e aplicada como um projeto-piloto em quatro propriedades leiteiras do município de Arroio do Meio - RS, atribuindo 9 parâmetros e 13 subparâmetros. Em análise geral, através da aplicabilidade do conceito qualitativo de sustentabilidade verificaram dentre as quatro propriedades analisadas, que uma apresenta conceito regular, duas bom e uma excelente. Assim, a avaliação ambiental permite ao produtor rural ver quais atributos da atividade podem estar em desconformidade com a sustentabilidade.

Ozelame e Machado (2012) analisaram a sustentabilidade de 12 sistemas de produção de leite no Município de Xaxim-SC, no período de 2000/2001, por meio de um questionário aberto aplicado em 81 propriedades, aleatoriamente. Foram consideradas as dimensões, social, política, ética, cultural, ambiental, tecnológica, econômica e espacial. Os resultados apresentam

um grau médio de sustentabilidade para todas as dimensões, com exceção da cultural, a qual obteve um desempenho de baixo a médio, e da dimensão espacial, com desempenho de médio a alto. Em síntese, a atividade leiteira desenvolvida no município apresenta um grau médio de sustentabilidade.

Verifica-se que Roloff, Rempel e Eckhardt (2014) avaliaram a sustentabilidade ambiental de propriedades leiteiras do município de Paverama-RS, indicando práticas de produção sustentáveis e aspectos a serem melhorados nas propriedades. Cinco propriedades rurais, indicadas pela Secretaria de Agricultura, foram visitadas em 2013 para avaliar 9 indicadores ambientais e a geração do índice de sustentabilidade ambiental. Concluíram que as propriedades leiteiras analisadas não representam modelos de propriedades ambientalmente adequadas, por serem avaliadas de regulares a boas, com índices entre 0,5 e 0,7. Neste caso, os principais problemas estão na falta de área para indicação como Reserva Legal, na inadequação das Áreas de Preservação Permanente e no manejo inadequado de dejetos.

Santos et al. (2014) analisaram os indicadores de sustentabilidade social, econômico e ambiental advindo do Diagnóstico Rural Participativo, aplicado em cinco unidades de produção leiteira, no Projeto Balde Cheio, Assentamento Itamarati I – MS, por meio de questionário. Verificaram que há potencial de desenvolvimento da atividade leiteira, em que ações de manejo dos recursos hídricos, adequação ao destino final do lixo, reconstituição de reserva legal e área de preservação permanente, implantação efetiva de adubação verde e agregação de valor ao leite *in natura* podem trazer ganhos significativos a este sistema. Também, a orientação aos produtores quanto ao uso de práticas agropecuárias sustentáveis e organização constituem-se em caminho para a melhoria da produção e viabilidade econômica, gerando qualidade de vida aos assentados.

Ainda, Silva et al. (2016) identificaram os indicadores propostos em artigos científicos nacionais para a avaliação de sustentabilidade no contexto da agricultura familiar. Neste estudo obteve-se: (i) um portfólio bibliográfico composto por 21 artigos científicos da literatura nacional; (ii) uma lista de 103 indicadores propostos na literatura nacional para a avaliação de sustentabilidade na agricultura familiar, que englobam aspectos econômicos, ambientais e sociais. Nos resultados da literatura nacional analisada constataram 103 indicadores voltados à avaliação da sustentabilidade e, destes, 35 destacam a dimensão social, 45 a dimensão ambiental e 23 a dimensão econômica, evidenciando que três áreas destinam-se à sustentabilidade, porém, pela quantidade superior de indicadores, há maior foco na dimensão ambiental.

Por fim, as análises supracitadas demonstram que a utilização de indicadores para a obtenção de uma análise real e atual da sustentabilidade ambiental em diferentes contextos, permite aos gestores analisar as interferências na sustentabilidade da sua atividade, podendo ajustar as falhas do processo com maior êxito. Constatou-se uma preocupação com a sustentabilidade ambiental e a busca por práticas para melhorar as técnicas na atividade, no intuito de diminuir os danos ambientais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo busca analisar propriedades produtoras de leite do município de São Lourenço Do Oeste- SC. Atendendo aos padrões metodológicos e de acordo com a proposta da pesquisa, visa identificar o índice de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira. Para isto, a pesquisa se caracteriza quanto os objetivos, como descritiva; em relação aos procedimentos de coleta dos dados caracteriza-se como levantamento; com abordagem quantitativa em relação ao problema de pesquisa.

Deste modo, quanto aos objetivos, à pesquisa será descritiva, pois serão apresentadas as características das propriedades analisadas. Gil (2010) corrobora ao se referir que esta

classificação descreve as características de certa população ou amostra e também verifica a existência de ligações entre variáveis.

Quanto aos procedimentos será uma pesquisa de levantamento de dados. Para Gil (2010), o levantamento é um tipo de pesquisa que se efetiva pelo contato direto com os entrevistados, na qual possui dentre suas vantagens a obtenção de dados que possibilitam ser quantificados, agrupados e analisados estatisticamente. No caso em estudo justifica-se este procedimento, pois foi realizado de uma amostra considerável, na qual após a coleta dos dados possibilitou quantificar os resultados.

Para Oliveira (2002) a pesquisa quantitativa é o tipo que visa quantificar as informações obtidas e que por meio deste método torna-se possível a comparação entre objetos. Segundo Figueiredo e Souza (2010), a pesquisa quantitativa é uma abordagem que proporciona maior segurança aos resultados, pois torna possível sua comprovação, permitindo a objetividade.

Conforme dados repassados pelo município de São Lourenço Do Oeste – SC, havia 659 agricultores que no ano de 2015 emitiram no mínimo uma nota fiscal de venda de leite. A amostra não probabilística contemplou 60 propriedades rurais, selecionadas por conveniência e acessibilidade, as quais foram visitadas no período de setembro de 2016 a janeiro de 2017. Como instrumento da pesquisa, adotou-se a entrevista estruturada, para Colauto e Beuren (2006), esta técnica permite a utilização de formulário preparado para ser aplicado para atender um objetivo, e do mesmo modo a todos os entrevistados, assim permite uma abrangência ampla e ao término da pesquisa os dados são passíveis de análises estatísticas.

No presente estudo, aplicou-se formulário adaptado de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012), o qual contempla nove parâmetros e treze subparâmetros. Além disso, questionou-se referente à produção média mensal em litros de leite e a área de terra em hectares, também para comparações com os estudos correlatos, pesquisou-se sobre o sistema de confinamento dos animais e se há nas propriedades rurais da amostra o sistema silvipastoril e a utilização de biogás. Posteriormente, os dados foram transferidos para a ferramenta Excel, para a realização de comparações entre as propriedades, bem como para a criação de planilhas.

O método de agrupamento e comparações dos dados deu-se por meio de análise estatística descritiva, contemplando o mínimo, máximo e a média para a avaliação geral e de cada parâmetro, além disso, evidenciaram-se os parâmetros mais abrangidos pelas propriedades. A pontuação final máxima que a propriedade poderá atingir será de 100 pontos. No Quadro 2 está apresentada a conceituação qualitativa da condição de sustentabilidade ambiental.

Quadro 2 - Conceito qualitativo da condição de sustentabilidade ambiental

Índice de Sustentabilidade Ambiental	Conceito
Pontuação igual ou maior a 80%	Excelente (≤ 80)
Pontuação igual ou maior a 60%	Bom (≤ 60)
Pontuação igual ou maior a 40%	Regular (≤ 40)
Pontuação igual ou maior a 20%	Ruim (≤ 20)
Pontuação menor que 20%	Inadequado (>20)

Fonte: Adaptado de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012).

O Quadro 02 apresenta a classificação do índice de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira, para isso, analisa-se a pontuação total atingida em cada parâmetro e subparâmetro. Depois de obtida a pontuação, calcula-se a média e verifica-se o índice para atribuir seu conceito, podendo ser excelente, bom, regular, ruim, inadequado. Após a coleta e análise dos dados permite-se verificadas as práticas ambientalmente sustentáveis na atividade leiteira.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Visando atender o objetivo do estudo, apresentam-se os índices de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira das propriedades analisadas. Deste modo, torna-se possível verificar quais práticas desempenhadas na atividade leiteira causam menores ou maiores impactos ambientais. A Tabela 1 demonstra o número de propriedades agrupadas pela quantidade média mensal de litros de leite e pela sua área de terra.

Tabela 1 – Caracterização das propriedades agrupadas por litros de leite e por hectares de terra

Escala/ Litros de leite (Mil/Mês)	Nº de propriedades agrupadas	Escala/ Área terra (Hectares)	Nº de propriedades agrupadas
0 ≥ 10	30	0 ≥ 20	19
10,1 ≥ 20	21	20,1 ≥ 40	22
20,1 ≥ 30	5	40,1 ≥ 60	11
30,1 ≥ 40	2	60,1 ≥ 80	4
≤ 40,1	2	≤ 80,1	4
Total	60	Total	60

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 1, é possível perceber o porte das propriedades analisadas, considerando sua produção média mensal e sua área de terra em hectares. Sendo que, as propriedades da amostra em conjunto somam 803,2 mil litros de leite mensais e 2.185,5 mil hectares de terra. Porém, constatou-se que não há relação entre a produção média mensal de litros de leite e a área de terra de cada produtor, pois há diversas atividades desenvolvidas nas propriedades, cada qual com sua atividade predominante.

A Tabela 2 evidencia o número de propriedades que atingiram cada parâmetro e subparâmetro e seu percentual. Para tanto, utilizou-se do formulário adaptado da pesquisa de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012), que consideraram nove parâmetros para avaliação da sustentabilidade ambiental: dejetos, área de preservação permanente (APP), agrotóxicos e fertilizantes, reserva legal, água, declividade, erosão, queimadas e uso da terra, todos com sua pontuação máxima. Posteriormente os subparâmetros dentro de cada parâmetro, com as pontuações de menores para as piores situações e maiores para as melhores situações, as demais pontuações referem-se às opções intermediárias, com vistas na desenvoltura e práticas realizadas no desenvolvimento da atividade leiteira.

Tabela 2 - Parâmetros, subparâmetros e pontuação de avaliação da sustentabilidade ambiental

Parâmetro /Pontuação Máx.	Sub parâmetros	Nº de Propriedades	% Corresponde ao Nº
1. Dejetos	TOTAL PARÂMETRO 1 = Total Máx. 30 pontos		
	1.1 Armazenamento de dejetos sólidos		
10	Estrumeira fechada e coberta	4	6,67%
7	Estrumeira fechada e sem cobertura	12	20,00%
3	Sem estrumeira	44	73,33%
0	Liberação do dejetos próximo a curso hídrico	0	0,00%
	1.2 Armazenamento do dejetos líquido		
10	Tratamento total do efluente gerado e posterior liberação em curso hídrico	0	0,00%
7,5	Estrumeira fechada e coberta	7	11,67%
5	Estrumeira fechada e sem cobertura	13	21,67%
2,5	Sem estrumeira	40	66,67%
0	Liberação do efluente próximo a curso hídrico	0	0,00%
	1.3 Destinação do dejetos animal		
10	Aplicação balanceada e longe dos recursos hídricos	13	21,67%
5	Aplicação conforme disponibilidade de dejetos	8	13,33%
0	Aplicação do dejetos sem controle	39	65,00%
2. APP	TOTAL PARÂMETRO 2 = Total Máx. 15 pontos		
	2.1 Percentual de utilização das APPs		
10	0%	52	86,67%
7,5	1 a 30%	6	10,00%
5	31 a 55%	1	1,67%
2,5	56 a 80%	0	0,00%
0	81 a 100%	1	1,67%
	2.2 Uso predominante na APP		
5	Mata Nativa	56	93,33%
4	Culturas permanentes e mata exótica	3	5,00%
3	Áreas de pastagem	1	1,67%
2	Agricultura	0	0,00%
1	Benfeitorias	0	0,00%
3. Agrotóxicos e Fertilizantes	TOTAL PARÂMETRO 3 = Total Máx. 15 pontos		
	3.1 Utilização de fertilizantes químicos e agrotóxicos		
10	Sem utilização	0	0,00%
7,5	Aplicação controlada	35	58,33%
5	Aplicação em toda a propriedade exceto em proximidades de poços, córregos e benfeitorias	25	41,67%
2,5	Aplicação sem controle em toda a propriedade	0	0,00%
0	Aplicação sem controle e próximo aos cursos de água	0	0,00%
	3.2 Armazenamento de embalagens de agrotóxicos		
5	Em depósito especial coberto, separado de qualquer medicamento, alimento, animal e salvo de umidade	51	85,00%
3,5	Em depósito coberto	8	13,33%
2	Em qualquer local da propriedade	0	0,00%
0	Descartado sem cuidado	1	1,67%
4. Reserva Legal	4.1 Percentual de vegetação nativa em reserva legal = Total Máx. 10 pontos		
10	Área de reserva legal superior a 20%	30	50,00%
7,5	15 a 20% de área de reserva legal	27	45,00%
3	10 a 15% de área de reserva legal	3	5,00%
2	5 a 10% de área de reserva legal	0	0,00%
1	0 a 5% de área de reserva legal	0	0,00%

5. Água	5.1 Fonte água = Total Máx. 10 pontos		
10	Água de fonte externa com tratamento	5	8,33%
7,5	Água de poço raso isolado de contaminação	55	91,67%
5	Água de poço raso, sem isolamento de contaminação	0	0,00%
2,5	Água de córrego	0	0,00%
6. Declividade	6.1 Declividade do terreno = Total Máx. 10 pontos		
10	Plano	5	8,33%
7,5	Suave ondulado	17	28,33%
5	Moderado ondulado	37	61,67%
2,5	Forte ondulado	1	1,67%
0	Montanhoso	0	0,00%
7. Erosão	7.1 Solo erodido = Total Máx. 4 pontos		
4	Não evidenciada	47	78,33%
0	Evidenciada	13	21,67%
8. Queimadas	8.1 Queimadas = Total Máx. 4 pontos		
4	Não evidenciada	59	98,33%
0	Evidenciada	1	1,67%
9. Usos de terra	9.1 Diversidade de coberturas = Total Máx. 2 pontos		
2	Mais que 6 usos e coberturas	10	16,67%
1	De 4 a 6 usos e coberturas	50	83,33%
0	Menos de 4 coberturas	0	0,00%

Fonte: Adaptada de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012).

Ressaltando as evidências mais significativas, demonstradas na Tabela 2, para o parâmetro “dejetos”, nos subparâmetros armazenamento de dejetos sólidos e líquidos, respectivamente 73,33% e 66,67% das propriedades analisadas não possuem estrumeira, também 65% das propriedades aplicam os dejetos sem controle, este comportamento reflete ao modo de manejo dos animais da amostra em análise, sendo que 88,33% das propriedades trabalham de modo extensivo, nas quais os animais na maior parte do tempo ficam na pastagem, e somente 11,67% em semi-confinamento, assim as propriedades não possuem na sala de ordenha a estrutura necessária para que os dejetos sejam destinados e aplicados corretamente.

No parâmetro “áreas de preservação permanente (APP)”, a melhor pontuação está nas propriedades em que os seres humanos menos interferiram na condição natural, ou seja, que não utilizam a reserva legal para outras finalidades, sendo constituída de mata nativa, já que ela é destinada a preservar o meio ambiente. Para a amostra analisada verificou-se que 86,67% das propriedades não utilizam a área de preservação permanente e em 93,33% das propriedades elas são formadas principalmente por mata nativa.

O parâmetro “agrotóxicos e fertilizantes” refere-se à utilização e o armazenamento dos mesmos. Para a utilização, em 58,33% das propriedades a aplicação é controlada e com segunda maior frequência de respondentes em 41,67% a aplicação é em toda propriedade exceto em proximidades de poços, córregos e benfeitorias, já para o armazenamento das embalagens de agrotóxicos, em 85% dos respondentes o depósito é especial coberto, separado de qualquer medicamento, alimento, animal e salvo de umidade. Este parâmetro tende a avaliar como está a conscientização na relevância da utilização e na destinação correta dos fertilizantes químicos e agrotóxicos, pois são cada vez mais utilizados e quando mal administrados podem causar danos ambientais e para a saúde.

O parâmetro “reserva legal”, representa o percentual destinado pela propriedade a fim de preservar o meio ambiente, na amostra coletada constatou que 50% das propriedades analisadas possuem área superior a 20%, e que 45% possuem de 15% a 20% de reserva legal. Para o parâmetro “água”, verificou-se que em 91,67% das propriedades a água é de poço raso isolado de contaminação, pois nas propriedades a água é oriunda de nascentes sem uso de

equipamentos para sua extração, diante disso, não utiliza-se o uso de tratamento na água. A água é fonte de vida e essencial para todos os fins, sendo de extrema importância sua conservação.

Para o parâmetro “declividade” do terreno, nota-se que em 61,67% das propriedades o terreno é moderado ondulado, isso representa a condição geográfica das propriedades, as quais estão situadas no oeste catarinense. Logo, o parâmetro “erosão” evidencia o solo erodido, na amostra 78,33% das propriedades não apresentam erosão no solo, refletindo nas técnicas utilizadas, como o plantio direto e o uso de pastagens permanentes em locais propícios a erosão. Da mesma maneira, para o parâmetro “queimadas” 98,33% não fazem uso de queimadas, refletindo a boa diversidade e rotatividade das culturas.

O último parâmetro analisado refere-se ao “uso das terras” que consiste no número de usos e coberturas existentes na propriedade como lavoura, matas nativas, matas plantadas, benfeitorias e pastagens dentre outras. Na análise 16,67% possuem mais que 6 usos e coberturas e 83,33% de 4 a 6 usos. Na Tabela 3, demonstra-se cada parâmetro com o máximo, mínimo, a média e o resultado consolidado obtido nas propriedades da amostra.

Tabela 3 – Máximo, mínimo, média e resultado consolidado.

Parâmetros	Máx. Parâmetro	Máx. Obtido	Mín. Obtido	Média
1. Dejetos	30	27,5	5,5	10,73
2. APP	15	15	5	14,42
3. Agrotóxicos e Fertilizantes	15	12,5	7,5	11,18
4. Reserva Legal	10	10	3	8,53
5. Água	10	10	7,5	7,71
6. Declividade	10	10	2,5	6,08
7. Erosão	4	4	0	3,13
8. Queimadas	4	4	0	3,93
9. Usos de terra	2	2	1	1,17
Índice Consolidado (%)	100	89	54	66,87

Fonte: Adaptada de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012).

Por meio da Tabela 3 é possível verificar o comportamento da análise estatística em cada parâmetro de forma horizontal. Em aspectos gerais, as propriedades analisadas foram avaliadas em nove parâmetros, com seus devidos subparâmetros, sendo que a pontuação máxima do conjunto pode atingir 100 pontos. Para obter-se o resultado do máximo foi verificada dentre a amostra e para cada parâmetro qual a propriedade possui maior pontuação, logo para o mínimo qual detinha menor pontuação. Para a média agrupou-se os dados dos parâmetros das 60 propriedades, por meio deste resultado dividiu-se pelo tamanho da amostra obtendo-se a média, indicando qual parâmetro está mais próximo a atingir a pontuação máxima.

Em razão disso, percebe-se que o parâmetro que mais se aproximou da pontuação máxima são as “queimadas”, com média de 3,93, sendo constatada esta prática em apenas uma das propriedades, em contrapartida a pontuação mínima é encontrada no parâmetro “dejetos”, devido à forma de manejo dos animais utilizada pelas propriedades da amostra. Nota-se que este é o parâmetro que mais recebe pontuação, 30 pontos, refletindo consideravelmente no índice geral obtido no consolidado, sendo que foram utilizados os mesmos parâmetros para atividade realizada no modo extensivo e para o semi-confinamento.

Evidencia-se pela soma dos nove parâmetros a propriedade que reflete maior índice de sustentabilidade ambiental, para tanto após o agrupamento constatou-se que a propriedade que mais se aproximou dos 100%, obteve 89%, de igual forma, a propriedade que obteve o menor índice permaneceu com 54%, já para a média geral atingiu-se um índice de 66,87%.

Na Tabela 4 está atribuído o conceito qualitativo da condição de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira, conforme Quadro 02 adaptado de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012).

Tabela 4 –Conceituação do índice das propriedades

Índice de Sustentabilidade Ambiental	Conceito	Nº de propriedades em cada conceito após obtenção do índice	%
Pontuação igual ou maior a 80%	Excelente (≤ 80)	4	6,67
Pontuação igual ou maior a 60%	Bom (≤ 60)	48	80,00
Pontuação igual ou maior a 40%	Regular (≤ 40)	8	13,33
Pontuação igual ou maior a 20%	Ruim (≤ 20)	0	0
Pontuação menor que 20%	Inadequada (>20)	0	0

Fonte: Adaptada de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012).

Por meio da Tabela 4 apresenta-se o índice geral de cada propriedade e sua classificação qualitativa. Nota-se que os resultados obtidos concentraram-se nos conceitos Regular, Bom e Excelente, com ênfase no conceito “Bom” de sustentabilidade, com 48 propriedades. De igual forma, com a média consolidada é possível verificar o conceito qualitativo da condição de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira, ou seja, com a média obtida de 66,87%, as propriedades analisadas possuem índice “Bom” de sustentabilidade ambiental. De modo geral, o resultado obtido por meio do aspecto qualitativo foi satisfatório, o que demonstram boas práticas de sustentabilidade nas propriedades.

Logo, assemelha-se com os estudos realizados por Rempel et al. (2012) que através da aplicabilidade do conceito qualitativo de sustentabilidade verificaram dentre quatro propriedades analisadas conceitos regular, bom e excelente. Também, Ozelame e Machado (2012) que atribuíram as dimensões, social, política, ética, cultural, ambiental, tecnológica, econômica e espacial, e evidenciaram que a atividade leiteira apresentava um grau médio de sustentabilidade. Em contrapartida, Roloff, Rempel e Eckhardt (2014) concluíram em seus estudos que as propriedades leiteiras analisadas não representam modelos de propriedades ambientalmente adequadas, apesar de terem sido avaliadas de regulares a boas.

A preocupação com os impactos ambientais deve ser constante, este estudo atribui através de índices a conceituação qualitativa de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira, deste modo vem ao encontro com o estudo de Silva et al. (2016) que identificaram os indicadores propostos em artigos científicos nacionais para a avaliação de sustentabilidade no contexto da agricultura familiar e constataram que há maior foco na dimensão ambiental. Também, concorda-se com Santos et al. (2014) quando em seus estudos verificaram que há potencial de desenvolvimento da atividade leiteira, e que a orientação aos produtores quanto ao uso de práticas agropecuárias sustentáveis e organização constituem-se em caminho para a melhoria da produção e viabilidade econômica, gerando qualidade de vida.

Do mesmo modo, com a modernização da agricultura é essencial que novas práticas sejam adotadas, a fim de obter bons resultados econômicos e que sejam benéficos ao meio ambiente. Em razão disso, foi verificada nas propriedades da amostra a utilização do sistema silvipastoril, e constatou-se em 10% delas, isto vem ao encontro com o estudo de Bonato e Henkes (2013) que apresentaram a viabilidade socioeconômica do sistema silvipastoril, nas propriedades analisadas. Por iguais razões, Gueri et al. (2015) analisaram o potencial de geração de biogás. Porém diverge da amostra analisada, onde não foi encontrada nenhuma propriedade com esta realidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo foram abordados índices de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira em uma amostra contemplada por 60 propriedades rurais no município de São Lourenço Do Oeste–SC, visitadas no período de setembro de 2016 a janeiro de 2017. Para isto, utilizou-se do formulário adaptado de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012), que contém parâmetros e subparâmetros de sustentabilidade ambiental e posteriormente atribuindo-se conceitos qualitativos a estes índices.

Por meio destas análises, tornou-se possível responder a problemática da pesquisa “Qual o índice de sustentabilidade ambiental na atividade leiteira em propriedades rurais do município de São Lourenço do Oeste - SC?”. Em linhas gerais, as propriedades analisadas atingiram uma média consolidada de 66,87%, conceituando um índice qualitativo considerado “Bom” de sustentabilidade ambiental conforme parâmetros adaptados de Di Domenico et al. (2015) e Rempel et al. (2012) e demonstrando boas práticas de sustentabilidade nas propriedades.

Logo, este índice atingiu esta pontuação, principalmente em razão do parâmetro “dejetos”, que possui maior peso neste modelo de análise e que obteve menor desempenho. Isto refletindo o modo de manejo dos animais da amostra analisada, os quais só permanecem na sala de ordenha no momento da coleta do leite. Perante este fato, os proprietários não adequaram suas estruturas para que os dejetos produzidos pelos animais na sala de ordenha, e aqueles decorrentes da atividade leiteira, como produtos de higiene e limpeza, tenham um destino correto, para posterior aplicação como adubação de lavouras e pastagens por exemplo.

Porém constatou-se que existe uma preocupação em melhorar as práticas mais deficitárias na atividade e que fatores de produtividade e expansão em áreas de terras não estabelecem parâmetros para o nível de sustentabilidade ambiental obtido nas propriedades. Também, percebe-se que com a adoção de medidas visando o melhoramento das práticas cotidianas e da estrutura utilizada na atividade leiteira, contribuirá para a preservação e continuação da atividade no futuro.

Neste contexto, a contabilidade poderá auxiliar na obtenção de informações para a tomada de decisão, visualizando as práticas utilizadas na atividade e sua interferência no meio em que estão inseridas. Para os demais parâmetros, obtiveram-se resultados positivos de sustentabilidade ambiental. Além disso, neste estudo não foram encontradas propriedades que utilizam o Biogás como alternativa energética, mas algumas já implantaram o sistema silvipastoril, que proporciona maior conforto aos animais e a partir do sequestro de carbono (CO₂) pelas árvores reduzem os impactos ambientais.

Vale lembrar, que estes resultados são referentes à amostra analisada, não se generalizando a outras propriedades, porém sugere-se que novas pesquisas sejam realizadas a fim de possibilitar comparações e análises, podendo ser desenvolvidas em outras regiões e aplicando-se outros parâmetros. Os consumidores cada vez mais buscam alimentos de qualidade e que sejam sustentáveis ambientalmente, os estudos contribuem para a análise do contexto existente e a busca de novas soluções e práticas.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, G. S. O desafio do desenvolvimento sustentável. **Revista Visões**, v. 1, n. 4, p. 1-11, 2008.

BERNARDES, J. C.; VIEIRA, S. C.; BONFIM, E. B.; SANT’ANA, R. C. G. O uso das tecnologias de informação e comunicação na agricultura familiar: um caminho para a

sustentabilidade. **Periódico Eletrônico Fórum Ambiental da Alta Paulista**, v. 11, n. 9, p. 113-127, 2015.

BONATO, J. A.; HENKES, J. A. O sequestro de carbono (co2) proporcionado pelo sistema silvipastoril, com ênfase no aumento da renda familiar, com integração das atividades de lavouras e pecuária e a produção da madeira, carne e leite. **Revista Gestão & Sustentabilidade Ambiental**, v. 2, n. 1, p. 222-249, 2013.

CARLOTTO, I.; FILIPPI, A. J.; MARCELLO, E. I. Estudo de viabilidade da produção de leite em uma propriedade familiar rural do município de Francisco Beltrão- PR. **Revista Ciências Empresariais UNIPAR**, v. 12, n.1, p. 95-109, 2011.

COELHO, E.; DI DOMENICO, D.; PFITSCHER, E. D. Análise de sustentabilidade ambiental: estudo de caso em uma fábrica de estofados. **RIC-Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 1, p. 66-84, 2011.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 117-144.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural: Uma abordagem decisorial**. São Paulo: Atlas, 2011.

CYRNE, C. C. S; REMPEL, C.; HAETINGER, C.; ECKHARDT, R. R. Avaliação da gestão ambiental em pequenas propriedades produtoras de leite no vale do taquari a partir do uso da matriz importância x desempenho. **Redes**, v. 20, n. 2, p. 176-194, 2015.

DAL MAGRO, C. B.; DI DOMENICO, D.; KLANN, R. C.; ZANIN, A. Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola. **Custos e @gronegocioonline**, v. 9, n.1 p. 2-22, 2013.

DE MELO, P. H. F.; DA CUNHA, J. V. A.; BAHIA, N. C. F. O processo decisório em propriedades rurais: Análise do uso das ferramentas de gestão pelos produtores de leite do Triângulo Mineiro. **Associação Brasileira de Custos - ABCustos**, v. 10, n. 3, p. 55-79, 2015.

DI DOMENICO, D.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; ZANIN, A.; LUDWIG, M. B. D. Índice de sustentabilidade ambiental na produção leiteira: um estudo de caso aplicado. In: ENCONTRO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO EMPRESARIALE MEIO AMBIENTE, 17. 2015. São Paulo – SP. **Anais...** São Paulo: ENGEMA, 2015.

DIEL, F. J.; DIEL, E. H.; SCHULZ, S. J.; CHIARELLO, T. C. Análise da eficiência econômico-financeira das empresas pertencentes ao agronegócio brasileiro. **CONTEXTUS-Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 12, n. 2, p. 166-133, 2014.

FIGUEIREDO, A. M.; SOUZA, S. R. G. **Como elaborar projetos, monografias, dissertações e teses: da redação científica à apresentação do texto final**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF THE UNITED NATIONS – FAO e INTERNATIONAL DAIRY FEDERATION - IDF. **Guia de boas práticas na pecuária de leite. Produção e Saúde Animal Diretrizes, 2013**. Disponível em: <<http://www.fao.org/docrep/017/ba0027pt/ba0027pt.pdf>>. Acesso em: 07 maio. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLLO, V.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; DA CUNHA, P. R. Análise comparativa do resultado econômico e financeiro entre as atividades suinícola e leiteira. **Custos e @gronegócio online**, v. 11, n. 2, p. 93-103, 2015.

GOMES, A. C. A.; ROCHA, M. M.; GALVÃO, A. S.; ALBINO, P. M. B. Incentivos para a viabilização do biogás a partir dos resíduos da pecuária leiteira no Estado de Minas Gerais. **Desenvolvimento e Meio Ambiente**, v. 30, p. 149-160, 2014.

GUERI, M. V. D.; SCHIRMER, W. N.; BURATTO, W. G.; RIBEIRO, C. B. Sustentabilidade rural: O uso do biogás como alternativa energética para os produtores de leite. **Revista Gestão & Sustentabilidade Ambiental**, v. 4, n. esp., p. 288-301, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Produção da Pecuária Municipal, 2014**. Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/84/ppm_2014_v42_br.pdf>. Acesso em: 07 maio 2016.

KRUGER, S. D.; GLUSTAK, E.; MAZZIONI, S.; ZANIN, A. A contabilidade como instrumento de gestão dos estabelecimentos rurais. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 4, n. 2, p. 134-153, 2014.

MELO, L. E. L.; CÂNDIDO, G. A. O uso do método IDEA na avaliação de sustentabilidade da agricultura familiar no município de Ceará-Mirim – RN. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 2, p. 1-19, 2013.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Desenvolvimento rural**. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/desenvolvimento-rural>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

OLIVEIRA, A. F.; SALVIANO, F. A. Bovinocultura de leite em assentamentos de Mato Grosso baseado no modelo Mesmis. **Revista Meio Ambiente e Sustentabilidade**. v. 10, n. 5, p. 128-150, 2016.

OLIVEIRA, E.; MOURO, G. F.; TEIXEIRA, E. J. R.; DOMICIANO, A. K.; IAMAMURA, E. T.; ROJO, W. H. M. 14794-Diagnóstico da atividade leiteira de produtores da Cooperlaf em Arapuã-PR. **Cadernos de Agroecologia**, v. 8, n. 2, p. 1-5, 2013.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica**. 4 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A UNO e o meio ambiente**. 2016. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/acao/meio-ambiente/>>. Acesso em: 07 abr. 2016.

OZELAME, O.; MACHADO, J. A. D. Análise da sustentabilidade de 12 sistemas de produção de leite no município de Xaxim-SC. **Interfaces em Desenvolvimento, Agricultura e Sociedade**, v. 6, n. 1, p. 108-129, 2012.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO LOURENÇO DO OESTE – SC. **Dados produção de leite**. 2016.

REMPEL, C.; ECKHARDT, R. R.; JASPER, A.; SCHULTZ, G.; HILGERT, Í.; BARDEN, J. E. Proposta metodológica de avaliação da sustentabilidade ambiental de propriedades produtoras de leite. **Tecno-Lógica**, v. 16, n. 1, p. 48-55, 2012.

ROLOFF, M. C.; REMPEL, C.; ECKHARDT, R. R. Sustentabilidade ambiental de propriedades leiteiras do município de Paverama-RS. **Tecno-Lógica**, v. 18, n. 2, p. 60-68, 2014.

SANTOS, A. A.; BORGES, A. F.; DE REZENDE, J. L. P.; PEREIRA, J. A. A. Analogia entre administração contábil e sustentabilidade ambiental. **Revista Brasileira de Educação Ambiental**, v. 9, n. 2, p. 287-299, 2014.

SANTOS, C. F. B.; REIS, L. C.; FORESTI, A. C.; SOUZA, J. O.; SÁ, K. T. R. Caracterização da produção de leite no assentamento Itamarati I, MS: Indicadores de sustentabilidade e ações agroecológicas. **Cadernos de Agroecologia**, v. 9, n. 4, p. 1-12, 2014.

SEVERO, P. S.; CONILL GOMES, M.; DA SILVA, F. N.; ALTEMBURG, S. G. N. Ser Sustentável: Qual o Impacto do Gerenciamento na Propriedade Rural Familiar? **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 3, n. 2, p. 3-28, 2014.

SILVA, M. R.; LINGNAU, R.; GODOY, W. I.; BORTOLUZZI, S. C. Indicadores propostos na literatura nacional para avaliação de sustentabilidade na agricultura familiar. **Revista Monografias Ambientais**, v. 15, n. 1, p. 37-52, 2016.

TEOTÔNIO, A. N. A.; ESTIVAL, K. G. S.; DE OLIVEIRA, L. B.; CORRÊA, S. R. S. O papel da contabilidade na evidenciação da responsabilidade socioambiental. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 17, n. 26, p. 71-86, 2014.

VAN BELLEN, H. M. **Indicadores de Sustentabilidade: uma análise comparativa**. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

VERONA, L. A. F. **Avaliação de sustentabilidade em agroecossistemas de base familiar e em transição agroecológica na região sul do Rio Grande do Sul**. 2008. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Pelotas.

ZANIN, A.; OENNING, V.; TRES, N.; KRUGER, S. D.; GUBIANI, C. A. Gestão das propriedades rurais do Oeste de Santa Catarina: as fragilidades da estrutura organizacional e a necessidade do uso de controles contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 40, p. 9-19, 2014.

ANÁLISE DA EFICIÊNCIA NO DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO DE COOPERATIVAS DE CRÉDITO DA REGIÃO OESTE DE SANTA CATARINA

Adriana Monteiro

Graduanda em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
adrianamonteiro@unochapeco.edu.br

Vanderlei Gollo

Professor do Curso de Ciências Contábeis – UNOCHAPECÓ
Mestre em Ciências Contábeis - FURB
vande_gollo@unochapeco.edu.br

Evanilde Gollo Cordazzo

Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
evanilde@unochapeco.edu.br

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar a eficiência no desempenho econômico e financeiro das cooperativas de crédito da Região Oeste de Santa Catarina, no período de 2012 a 2015. Para tanto, utilizou-se pesquisa descritiva, documental e quantitativa, a partir de uma amostra que contempla as 25 maiores cooperativas de crédito localizadas na Região Oeste do Estado de Santa Catarina. Adotou-se para a análise dos dados, 20 indicadores do sistema PEARLS, desenvolvido pelo Conselho Mundial das Cooperativas de Crédito, de modo a utilizar aqueles mais relevantes, os quais foram utilizados para determinar a eficiência das cooperativas em conjunto com a metodologia TOPSIS. Os dados documentais necessários para a construção da análise foram coletados junto ao *site* do Banco Central do Brasil, a partir das demonstrações financeiras elaboradas de acordo com o Plano Contábil das Instituições Financeiras. Os resultados demonstraram que a cooperativa Sicoob Credirio SC foi a mais eficiente nos períodos analisados, apresentando um *score* de 0,958 e em seguida, identifica-se a Sicoob Credimoc SC como a segunda cooperativa mais eficiente com *score* de 0,921. Os resultados mostraram ainda, a importância das informações contábeis para a análise das cooperativas de crédito, uma vez que as mais eficientes não apresentaram relação com o tamanho ou tempo de existência.

Palavras-chave: Cooperativas de crédito; Desempenho econômico e financeiro; Sistema pearls; Modelo TOPSIS; Eficiência.

1 INTRODUÇÃO

As cooperativas de crédito, embora sejam similares a outras empresas, diferem-se pela sua finalidade, forma de propriedade, controle e na distribuição das sobras por elas geradas. Proporcionam vantagens aos cooperados, diante de um sistema financeiro competitivo, com o objetivo de prestar serviços de caráter financeiro aos associados, normatizadas pelo Conselho Monetário Nacional e fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil - BACEN (GOZER et al., 2014).

Segundo os dados do Conselho Mundial das Cooperativas de Crédito - WOCCU (2017), no ano de 2015, as cooperativas estavam presentes em 109 países, com 60.657 cooperativas no ramo do crédito espalhadas pelo mundo. Comparando com os dados de 2014, as cooperativas de crédito apresentaram um crescimento de aproximadamente 2,44% no número de associados em 2015, totalizando 222,7 milhões.

A demanda pelos serviços prestados pelas cooperativas de crédito vem crescendo significativamente, principalmente pelo fato de oferecerem taxas de juros e custos de serviços mais baixos quando comparados aos bancos. A fim de satisfazer as necessidades de seus cooperados, as cooperativas de crédito precisam conquistar um desempenho econômico e financeiro satisfatório, o qual somente será possível mediante acesso às informações necessárias por seus gestores (GOLLO; DA SILVA, 2015).

Diante da crescente evolução e de sua fundamental importância no desenvolvimento econômico regional, para Da Silva, Padilha e Da Silva (2015) as cooperativas de crédito devem analisar seu desempenho econômico e financeiro constantemente, a fim de se manterem no mercado competitivo, visto que as entidades mais eficientes desempenham melhor seu papel com a redução dos custos e capacidade de gerar sobras.

Para Bressanet al. (2014), as cooperativas de crédito atualmente estão assumindo um grande desafio quando se trata de criar mecanismos de gestão eficazes que atendam às exigências regulatórias do BACEN e que estejam em conformidade com os princípios doutrinários. Dentre eles, destaca-se o sistema PEARLS (P- *Protection*; E- *Effective financial structure*; A- *Asset quality*; R- *Rates of return and costs*; L- *Liquidity* e S- *Signs of growth*) que é um mecanismo de gestão e monitoramento do desempenho financeiro para cooperativas de crédito o qual é utilizado em outros países e recomendado pelo WOCCU. Conforme estabelece WOCCU (2016), PEARLS é um acrônimo composto por um conjunto de índices e indicadores financeiros que tem por objetivo atender as particularidades das cooperativas de crédito, oferecendo uma ferramenta de gerenciamento com padronização dos índices, permitindo a comparação entre outras cooperativas.

De acordo com Bressanet al. (2014) este sistema funciona como um “aviso-prévio” às cooperativas de crédito. Oliveira e Bressan (2015) destacam os seguintes itens que compõem o acrônimo PEARLS: Proteção, Estrutura Financeira Efetiva, Qualidade dos Ativos, Taxas de Retorno e Custos, Liquidez e Sinais de Crescimento.

Diante do exposto, pelo fato do PEARLS ser utilizado como método de gestão pelas cooperativas de crédito em vários países, alguns pesquisadores utilizaram este sistema como base para a realização de estudos no Brasil, adaptando-o de acordo com as necessidades das cooperativas, entre os quais se destacam: Bressanet al. (2010); Bressan et al. (2011); Bressan et al. (2014); Oliveira, Bressan e Bressan (2014); Gollo e Da Silva (2015); Oliveira e Bressan (2015) e Da Silva, Padilha e Da Silva (2015). Estes estudos estão voltados a identificar a insolvência em cooperativas de crédito, em analisar o desempenho das cooperativas e identificar quais indicadores são considerados relevantes para o seu desempenho.

Neste sentido, em relação ao problema de pesquisa, formulou-se a seguinte questão: Qual a eficiência no desempenho econômico e financeiro das cooperativas de crédito da Região Oeste de Santa Catarina? Visando atender à problemática proposta, este estudo tem por objetivo analisar a eficiência no desempenho econômico e financeiro das cooperativas de crédito da Região Oeste de Santa Catarina.

O presente estudo justifica-se pela evolução e importância das cooperativas de crédito perante seus associados. Segundo Borges, Benedicto e Cavalho (2014), estas cooperativas possuem um papel fundamental perante aos cooperados por prestarem seus serviços e disponibilizarem crédito com as melhores taxas de juros e prazos do que as outras instituições privadas do mercado. A temática é relevante por proporcionar para as cooperativas de crédito uma análise sobre seu desempenho e saúde financeira, bem como uma compreensão mais ampla por parte da sociedade (GOLLO; DA SILVA, 2015).

O presente estudo estrutura-se em cinco seções. Além desta inicial que contempla a introdução, na segunda seção é apresentada a revisão da literatura sobre as cooperativas de

crédito e o desempenho econômico e financeiro das mesmas, além de estudos relacionados ao tema. A terceira seção descreve os procedimentos metodológicos utilizados para a elaboração do estudo, enquanto que, na quarta, apresenta-se a análise e resultados obtidos. Por fim, na quinta seção, foram apresentadas as principais conclusões do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção são apresentados os temas que fundamentam o estudo em questão. Primeiramente, aborda-se a historicidade, origem e conceitos relacionados às cooperativas de crédito. Em seguida, trata-se sobre desempenho econômico e financeiro, discutindo seus objetivos e importância para as cooperativas de crédito. E por fim, apresentam-se estudos correlatos à temática abordada a fim de proporcionar comparativos com os resultados obtidos na realização da pesquisa.

2.1 Cooperativas de crédito

As cooperativas são constituídas por um grupo de pessoas com interesses em comum, das quais buscam satisfazer as necessidades econômicas, sociais e culturais e que prestam serviços sem fins lucrativos (GOZER et al., 2014). Estas valorizam os recursos de seus cooperados, buscam benefícios e trabalham em conjunto, visando o bem comum. As cooperativas proporcionam melhorias aos seus associados, tanto no aspecto econômico quanto no aspecto social, respeitando os direitos e deveres de cada um de seus cooperados, em que todos são donos e usuários (DE ALMEIDA; RIBEIRO, 2015).

A humanidade encontrou através de suas dificuldades uma maneira para sobreviver, reunindo pessoas com os mesmos objetivos e propósitos, trabalhando em conjunto na busca pelo crescimento econômico e social dos cooperados. Em meio às dificuldades vividas pela população, o cooperativismo surge como uma oportunidade de melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, tornando-os mais fortes unidos do que sozinhos (GUERRA JUNIOR; SILVA, 2013).

Para Borges, Benedicto e Cavalho (2014), o cooperativismo surge com a Revolução Industrial como uma forma de ajudar a sociedade diante da crise econômica, garantindo o desenvolvimento econômico por meio da oferta de crédito, apresentando soluções eficientes e eficazes, as quais tornariam o crédito acessível e rápido com as menores taxas de juros do mercado.

Sufocados pelo desemprego e a crise decorrente da Revolução Industrial, em 1844, 28 tecelões reuniram-se e abriram um pequeno armazém em Rochdale, na Inglaterra, com característica de uma cooperativa de consumo, denominado Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale, tornando-se conhecida, mais tarde, como Cooperativa de Rochdale (LIBERALESSO; JACOMELLI, 2014).

Cançado, Souza e Pereira (2014), destacam os sete princípios que hoje norteiam o cooperativismo, os quais foram criados pela Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale (1844) e sofreram a última alteração em 1995, no Congresso Centenário da Aliança Cooperativista Internacional (ACI), na Inglaterra, sendo: (1) Adesão livre e voluntária; (2) Gestão democrática; (3) Participação econômica; (4) Autonomia e independência; (5) Educação, formação e informação; (6) Intercooperação e (7) Preocupação com a comunidade.

No início eram as cooperativas rurais que prevaleciam, porém, atualmente são as cooperativas de crédito que estão garantindo seu espaço no mundo, evoluindo constantemente e contribuindo para o desenvolvimento sócio econômico dos países (DA SILVA; RATZMANN, 2013). Trata-se de instituições financeiras criadas sob a forma de sociedade cooperativa, sendo mantidas pelos próprios cooperados que exercem o papel de donos e

usuários. Ainda, os recursos financeiros da cooperativa realizados através das operações efetuadas, retornam de alguma forma à comunidade a qual está inserida, tornando-se eficientes para o fortalecimento da economia e para o desenvolvimento local (SCUDELLA; MASSUQUETTI; NESS, 2015).

Para Oliveira, Bressan e Bressan (2014), as cooperativas de crédito estão tornando-se um importante instrumento para o desenvolvimento da economia local garantindo seu crescimento significativo no mundo, apresentando um bom desempenho e um diferencial no atendimento das necessidades de seus cooperados.

De acordo com Matias et al. (2014), as cooperativas de crédito têm a finalidade de prestar serviços financeiros de modo simples e vantajoso aos seus cooperados, possibilitando o acesso ao crédito e a outros produtos e serviços financeiros com condições mais favoráveis. Estas instituições mostram-se relevantes para a economia brasileira já que alavancam o crescimento econômico e o desenvolvimento social, além do fato de que os resultados financeiros retornam às comunidades que as instituíram (JACQUES; DE OLIVEIRA GONÇALVES, 2016).

As primeiras cooperativas de crédito surgiram na cidade alemã de Delitzsch, tendo como precursor Franz Herman Schulze, em 1852, com a criação da cooperativa de crédito urbana, seguindo o modelo denominado Schulze-Delitzsch. Anos depois, foram criadas as cooperativas de crédito rural por Friedrich Wilhelm Raiffeisen, em 1862, em Anhausene em 1864, em Heddesdorf, ambas na Alemanha. Mais tarde, elas assumiram o nome de Raiffeisenbank, seguindo o modelo Raiffeisen, e em 1865 na Itália, surgem as primeiras cooperativas de crédito de livre associação do modelo Luzzatti tendo como precursor Luigi Luzzatti (MENEZES; LAJUS, 2015).

Segundo Lima, Silva e Lima (2013) foi em 28 de dezembro de 1902, no município de Nova Petrópolis/RS, que o cooperativismo de crédito teve início no Brasil, baseado nos ideais do Padre Theodor Amstad que criou a “Caixa de Economia e Empréstimos Amstad”, hoje conhecida como “Cooperativa de Crédito de Livre Admissão de Associados Pioneira da Serra Gaúcha-Sicredi Pioneira RS”, seguindo o modelo alemão Raiffeisen.

Por sua vez, De Freitas e De Freitas (2014) asseguram que com a criação do Banco Nacional de Crédito Cooperativo (BNCC), as cooperativas de crédito começam a se intensificar. Entretanto, marcado pelo golpe militar em 1964, o Brasil passou por fortes conturbações, inclusive no cooperativismo, em que as cooperativas tiveram suas operações limitadas. Com a reforma bancária instituída pela Lei 4.595/1964, coube ao BACEN autorizar o funcionamento e fiscalizar as cooperativas de crédito.

No decorrer dos anos, Begnis, Arend e Estivalette (2014) escrevem que no ano de 1969, as cooperativas de crédito sentindo-se desamparadas, criaram a Organização das Cooperativas Brasileiras, com o intuito de representá-las e defendê-las. Porém, De Freitas e De Freitas (2014) salientam que foi com a instituição da Lei nº 5.764/1971, que as cooperativas passaram a ter um amparo legal, unificando o sistema cooperativo, mantendo o controle e fiscalização de responsabilidade do Banco Central do Brasil e sua regulamentação junto ao Conselho Monetário Nacional, responsabilizando o Estado pela oferta de incentivos financeiros.

Para Lima, Silva e Lima (2013), com o decorrer dos anos e a partir das necessidades das cooperativas de crédito foram criados os bancos cooperativos (BANSICREDI, em 1995 e BANCOOB, em 1996). Com o propósito de auxiliá-las na redução dos custos e na prestação dos serviços, os bancos cooperativos atuam como um instrumento para as cooperativas de crédito, administrando os recursos e desenvolvendo produtos e políticas de comunicação mais eficazes, a fim de melhorar a qualidade nos serviços prestados a seus cooperados. Com a Resolução 3.106/2003, o Conselho Monetário Nacional permitiu a constituição das

cooperativas de livre admissão. Isto possibilitou o desenvolvimento do cooperativismo de crédito, que em seguida foi revogada pela Resolução 3.321/2005, autorizando a constituição de cooperativas de livre admissão, em regiões com até 300 mil habitantes (CHAVES, 2015).

Deste modo, no que se refere a classificação das cooperativas no Brasil, Matias et al. (2014) descrevem três tipos: singulares (formada por um número mínimo de 20 pessoas físicas sem fins lucrativos); centrais ou federações (constituídas no mínimo por três cooperativas singulares) e confederações (formada pelo menos por três federações, da mesma ou de diferente modalidade).

Posto isto, as cooperativas de crédito são consideradas como uma associação de pessoas que trabalham em conjunto com os mesmos objetivos, na busca por resultados em comum. Guerra Junior et al. (2014) as define como instituições financeiras sem fins lucrativos, de natureza civil, com forma e natureza jurídica próprias e não estão sujeitas à falência. São constituídas sob a forma de sociedade cooperativa que visam satisfazer as necessidades econômicas, além de serem criadas para prestar serviços financeiros de natureza bancária aos seus cooperados.

2.2 Desempenho econômico e financeiro das cooperativas de crédito

Com os avanços da tecnologia da informação, a avaliação do desempenho das empresas vem sendo fundamental para que as mesmas possam se manter no mercado. Com isso, nota-se que há muitas discussões e questionamentos quando se trata de quais indicadores utilizar na avaliação da gestão das empresas (BORTOLUZZI et al., 2011).

As instituições financeiras utilizam um procedimento contábil diferenciado das demais empresas. O BACEN criou em 1987, a circular 1.273 que trata do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), e teve como objetivo unificar os mais variados planos de contas que existiam na época, padronizando os procedimentos de registro e elaboração das demonstrações contábeis, a fim de tornar um instrumento facilitador na análise, acompanhamento, controle e avaliação de desempenho destas instituições que integram o Sistema Financeiro Nacional (CORRÊA; SZUSTER, 2013).

Para Bressanet al. (2011b, p. 115), “[...] as demonstrações contábeis têm por objetivo apresentar informações que viabilizem a compreensão dos fatos ocorridos nas entidades e, assim, auxiliem a tomada de decisões dos agentes econômicos”. Afirma ainda, que os indicadores contábeis são fontes fundamentais para as análises econômicas e financeiras das entidades.

De acordo com Bressanet al. (2010), foi ao final do século XIX, nos Estados Unidos, a partir da exigência dos banqueiros em solicitar os balanços às empresas tomadoras de empréstimos que se originou a análise das demonstrações financeiras no sistema bancário. Acrescentam ainda, que as entidades ao analisar estes índices têm tido uma capacidade significativa em prever a falência das empresas, bem como desenvolvê-los e utilizá-los de forma adequada às necessidades de cada instituição, fornecendo eficiência e segurança aos gestores. No Brasil, esta análise ganhou ímpeto após a criação da Centralização de Serviço dos Bancos S.A. – SERASA, que atuou com as análises para os bancos comerciais (FRANCISCO; AMARAL; BERTUCCI, 2012).

Segundo Assaf Neto (2010, p. 35), a avaliação de desempenho objetiva “[...] relatar, com base nas informações contábeis fornecidas pelas empresas, a posição econômico-financeira atual, as causas que determinam a evolução apresentada e as tendências futuras”, ou seja, além de verificar o desempenho, ela fornece apoio para projetar o sistema operacional e econômico futuro como uma ferramenta necessária à tomada de decisão.

Oliveira, Bressan e Bressan (2014), destacam que o processo de análise dos balanços deve estar voltado aos aspectos internos e externos da entidade. Ao tratar da avaliação dos aspectos econômicos e financeiros das instituições nas demonstrações contábeis, existem várias ferramentas disponíveis, porém deve haver um direcionamento na escolha dos índices de acordo com o que se pretende avaliar, pois além de aprofundar o conhecimento, torna-se fundamental para determinar a quantidade de indicadores a serem utilizados.

Da Silva, Padilha e Da Silva (2015) argumentam que existem muitos modelos para análise de desempenho econômico e financeiro de entidades, pelo fato de que o mercado passa por constantes mudanças obrigando as organizações a se adaptarem às novas estratégias e operações de acordo com suas necessidades. Um dos modelos para análise do desempenho econômico e financeiro das instituições destacados por Da Silva, Padilha e Da Silva (2015), é o modelo PEARLS, que se refere aos indicadores específicos das cooperativas de crédito.

Buscando oferecer uma ferramenta de gerenciamento para facilitar o controle e a supervisão das cooperativas de crédito do mundo todo, o WOCCU desenvolveu o sistema PEARLS no final dos anos 80, a partir de uma adaptação do método CAMELS, utilizado pelos bancos (GOLLO; DA SILVA, 2015). Bressan et al. (2011a), tomaram por base os 44 indicadores do sistema PEARLS, criados pelo WOCCU e adaptaram 39 indicadores financeiros à realidade brasileira com vistas a facilitar a análise das cooperativas de crédito.

Diante deste contexto, Da Silva, Padilha e Da Silva (2015) preconizam que o objetivo principal do modelo PEARLS é acompanhar a performance das cooperativas de crédito, buscando solucionar suas deficiências e detectar as causas do problema. Assim, segundo o WOCCU (2016), o sistema PEARLS verifica o desempenho financeiro das cooperativas de crédito, o qual pode ser aplicado para comparar com outras instituições dentro ou fora do país.

2.3 Estudos correlatos

Nesta seção mencionam-se alguns estudos já realizados anteriormente, relacionados à temática investigada, abordando as perspectivas propostas pelo PEARLS sobre os indicadores econômicos e financeiros e consequentemente os resultados obtidos, contribuindo para a melhoria de sua compreensão. Serve de parâmetro para a comparação dos resultados realizados dos estudos de Bressan et al. (2010), Bressan et al. (2011a), Bressan et al (2014), Oliveira, Bressan e Bressan (2014), Gollo e Da Silva (2015), Oliveira e Bressan (2015) e Da Silva, Padilha e Da Silva (2015).

Bressan et al. (2010) buscaram construir indicadores contábeis financeiros obedecendo às orientações do Sistema PEARLS, adequando à realidade brasileira para aplicar em cooperativas de crédito. Com a utilização de 39 indicadores financeiros foi possível viabilizar o uso destes, por gestores e ou acadêmicos interessados na obtenção de informações relevantes para o gerenciamento financeiro de cooperativas de crédito. Com isso, podem ser utilizadas pelo BACEN, por agências de classificação de risco e pelas cooperativas centrais para o gerenciamento de risco, criação de *ratings* e previsão de insolvência nas cooperativas de crédito brasileiras.

O estudo realizado por Bressan et al. (2011a), teve por finalidade adequar os indicadores do sistema PEARLS à realidade brasileira e estimar as probabilidades de insolvência em uma amostra de 510 cooperativas de crédito filiadas ao Sistema de Cooperativas de Crédito do Brasil (SICOOB), no período de 2000 a 2008. Os resultados mostraram que esse sistema pode ser utilizado em análises que envolvam questões relativas à insolvência, assim como em análises de solvência ou classificação de risco de cooperativas de crédito no Brasil. Ainda, no que diz respeito à insolvência, constataram que as cooperativas estão melhorando sua saúde financeira,

uma vez que as médias anuais foram decaindo ao longo dos anos de 2000 a 2008, passando de 18,9% para 9,3%, respectivamente.

Bressan et al. (2014) realizaram um estudo em 14 cooperativas centrais de crédito, ligadas ao SICCOOB, objetivando avaliar quais os indicadores contábeis financeiros do sistema PEARLS são considerados relevantes para análise de insolvência. Os resultados permitiram identificar que os principais indicadores relevantes para avaliar a insolvência encontram-se dentro das seguintes áreas-chave: *Protection, Effective financial structure e Rates of return and costs*. Esse sistema pode ser utilizado em análises que envolvam questões relativas à insolvência, assim como em análises financeiras ou classificação de risco tanto para cooperativas de crédito singulares quanto para as cooperativas centrais de crédito.

A pesquisa de Oliveira, Bressan e Bressan (2014) evidenciou a utilização do sistema PEARLS nas cooperativas centrais de crédito. Diante dos resultados, este sistema fornece subsídios para os profissionais que atuam na gestão das cooperativas, permitindo visualizar os pontos frágeis na estrutura financeira e conseqüentemente, nas atividades desenvolvidas. O sistema PEARLS pode ser visto como uma ferramenta de suporte aos gestores e supervisores do sistema cooperativista de crédito. De acordo com os resultados da pesquisa, destacam-se os seguintes indicadores: investimentos financeiros/ativo total, capital social/ativo total, ativo total/patrimônio líquido ajustado e sobras/ativo total médio como os mais relevantes para a avaliação das cooperativas centrais de crédito brasileiras.

O estudo de Gollo e Da Silva (2015) objetivou a verificação da eficiência global dos indicadores econômicos e financeiros das cooperativas de crédito brasileiras utilizando uma amostra intencional composta pelas 25 maiores cooperativas de crédito. As cooperativas do sistema SICCOOB e UNICREDI destacaram-se como as mais eficientes e as cooperativas filiadas ao SICREDI como as menos eficientes. A eficiência das cooperativas depende da sua estrutura econômico-financeira, assim, o tamanho das cooperativas não está relacionado com sua eficiência, como pode ser observado na UNICRED João Pessoa, que pelo BACEN ocupa a 25ª posição, mas que pelo modelo de análise aplicado, obteve a maior eficiência global entre as analisadas.

Oliveira e Bressan (2015) verificaram por meio do estudo em 17 cooperativas de crédito singulares que a maioria delas desconhece o sistema PEARLS e que as mesmas não o utilizam como mecanismo de gestão e monitoramento financeiro. Os resultados apontam que o Sistema PEARLS, ainda não chegou às cooperativas pesquisadas em quatro das cinco regiões da Federação e também nas duas cooperativas centrais pesquisadas. Esta inovação apenas é praticada de modo indireto nas análises efetuadas pelo BACEN.

Da Silva, Padilha e Da Silva (2015) buscaram analisar a performance econômico-financeira das 25 maiores cooperativas de crédito brasileiras. Os resultados mostraram que os indicadores do modelo PEARLS: relação entre despesas de obrigações por empréstimos e repasses com as obrigações por empréstimos e repasses médios (R4); relação entre despesas operacionais com ativo total médio (R6) e a relação entre o resultado da intermediação financeira pela receita operacional (R9) do grupo taxa e retornos de custos, foram os principais indicadores que impactaram na performance econômico-financeira das cooperativas analisadas. Concluíram que os indicadores mencionados acima apresentaram efeito positivo, pois quanto maior for o valor destes indicadores melhor é a situação financeira destas cooperativas e conseqüentemente, maior sua posição no *ranking* da amostra analisada.

De modo geral, os estudos apresentados buscam identificar os indicadores econômicos e financeiros relevantes do modelo PEARLS adotado em outros países e utilizado como uma ferramenta de gestão e monitoramento financeiro das cooperativas de crédito. Alguns dos resultados apontam os principais e os mais relevantes para avaliar a situação financeira das

cooperativas de crédito, bem como a análise dos riscos e relativas à insolvência. Assim, pode-se concluir que o sistema PEARLS permite identificar as fragilidades na estrutura financeira e, consequentemente nas atividades desenvolvidas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para analisar a eficiência no desempenho econômico e financeiro das cooperativas de crédito da Região Oeste de Santa Catarina, a pesquisa é de caráter descritiva quanto aos objetivos, documental no que se refere aos procedimentos e predominantemente quantitativa quanto à abordagem do problema.

Adotou-se como população, todas as cooperativas de crédito localizadas na Região Oeste do Estado de Santa Catarina, das quais foram utilizadas para a análise dos resultados uma amostra intencional, composta pelas 25 maiores cooperativas a partir do *ranking* usado pelo BACEN, com base nos ativos totais.

Os dados documentais necessários para a construção da análise foram coletados junto ao BACEN, a partir das demonstrações financeiras elaboradas de acordo com o Plano Contábil das Instituições Financeiras (COSIF), em que a coleta dos dados foi realizada no período de outubro a dezembro de 2016 para o exercício social entre os anos de 2012 a 2015. Porém, para a construção de alguns indicadores foi necessário coletar algumas informações referente ao período de 2011.

Para a análise dos dados adotou-se um conjunto de indicadores para mensurar o desempenho econômico e financeiro das cooperativas de crédito, por meio de índices que estão descritos no Quadro 1, os quais fazem parte do sistema PEARLS e agregam um conjunto de 20 indicadores selecionados por Gollo e Da Silva (2015), por meio da Análise de Componentes Principais (ACP) de modo a utilizar aqueles mais relevantes, objetivando reduzir o grupo de indicadores.

Quadro 1 - Indicadores analisados para determinar a eficiência das cooperativas.

Grupo	Indicador	Proxy
Proteção	P1	Provisão para liquidação duvidosa sob operações de crédito/carteira classificada total
	P2	Operações de crédito vencidas/carteira classificada total
	P4	Operações de risco de nível D até H (percentual de provisão estimado de nível D até H/patrimônio líquido ajustado)
Estrutura financeira efetiva	E1	Operações de crédito líquidas/ativo total
	E2	Investimentos financeiros/ativo total
	E5	Renda de intermediação financeira/ativo total médio
	E6	Ativo total/patrimônio líquido ajustado
Qualidade dos ativos	A1	Ativo permanente + ativos não direcionados com atividade-fim da cooperativa/patrimônio líquido ajustado
	A2	Ativo permanente/patrimônio líquido ajustado
Taxas de retorno e custos	R1	Rendas de operações de crédito/operções de crédito médias
	R5	Margem bruta/ativo total médio
	R6	Despesas operacionais/ativo total médio
	R9	Resultado da intermediação financeira/receita operacional
	R10	Sobras/receita operacional
	R12	Despesas de gestão/despesas administrativas
	R13	Despesas administrativas/ativo total médio
Liquidez	L1	Disponibilidades/depósitos à vista
Sinais de crescimento	S7	Crescimento do patrimônio líquido ajustado = (PLA do mês corrente/PLA do mês anterior) – 1
	S8	Crescimento do ativo total = (AT do mês corrente/AT do mês anterior) – 1
	S9	Crescimento das operações de crédito = (operações de crédito do mês corrente/operções de crédito do mês anterior) – 1

Fonte: Gollo; Silva (2015).

Sendo assim, a análise compreendeu um período de 4 anos, a partir da construção de um *ranking* de desempenho, adotando a metodologia TOPSIS, que emprega técnicas estatísticas para analisar os resultados entre variáveis estudadas.

De acordo com Kouet al. (2012), o método TOPSIS do acrônimo *Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution* e desenvolvido por Hwang e Yoon em 1981, é uma técnica que encontra as melhores alternativas, pois reduz a distância para a solução ideal e aumenta a distância até o ponto não ideal. Para Bulgurcu (2012), este método avalia o desempenho financeiro das empresas por meio de um *ranking* para a construção do cálculo dos índices financeiros utilizando as demonstrações e obtêm a melhor alternativa mais próxima da solução ideal. Ainda, o modelo auxilia para solucionar os mais diversos problemas de tomada de decisão multicritério, em que este considera a distância da solução ideal positiva e negativa para classificação do *ranking* (KROHLING; SOUZA, 2011).

A partir do cálculo utilizando a metodologia TOPSIS, foi atribuído um *score* para cada um dos grupos de indicadores do sistema PEARLS aos períodos em análise e em seguida, a partir do *score* gerado, foi calculado um TOPSIS para cada período. Assim, utilizando o *score* gerado, foi calculado um novo TOPSIS para o período a fim de determinar a eficiência das cooperativas de crédito em relação ao grupo analisado nesta pesquisa.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Para a análise dos dados coletados tomou-se por base o estudo de Gollo e Da Silva (2015), que agregam um conjunto de 20 indicadores do sistema PEARLS e foi empregada uma técnica estatística por meio do método TOPSIS, a fim de identificar o *ranking* das cooperativas em estudo.

Os resultados obtidos para determinar a eficiência das cooperativas de crédito da amostra analisada foram desenvolvidos sobre o *score* gerado pelo TOPSIS, considerando maior eficiência para aquelas cooperativas de crédito com índices maiores e menor eficiência para as que tiveram como resultados índices menores.

O método TOPSIS, de acordo com Bulgurcu (2012), é uma técnica utilizada para determinar o *ranking* de alternativas para obter a melhor alternativa de um cenário, sendo a mais próxima da solução ideal. Em outras palavras, este método considera os maiores *scores* de cada período analisado como sendo o cenário ideal (1,000) e os menores *scores* o anti-ideal (0,000). Assim, o método TOPSIS leva em consideração a distância de ambos os lados para a determinação dos *scores*.

A pesquisa corrobora com o estudo de Oliveira, Bressan e Bressan (2014), em que afirmam a relevância das informações contábeis para a construção de sistemas de avaliação e auxílio aos gestores no processo de tomada de decisões, as quais todas as informações que constam no sistema PEARLS para o cálculo de seus indicadores são provenientes das demonstrações contábeis divulgadas pelas cooperativas.

Em seguida, foi obtido um índice para o TOPSIS e a partir do *score* gerado por grupo de indicadores para cada uma das 25 cooperativas, foi desenvolvido um novo cálculo do TOPSIS para cada período analisado. Assim, a Tabela 1, foi desenvolvida para demonstrar a eficiência das cooperativas analisadas em cada um dos períodos da análise.

Tabela 1 – TOPSIS das cooperativas de crédito por período analisado

COOPERATIVA	2015	POS.	2014	POS.	2013	POS.	2012	POS.
SicoobMaxicrédito	0,649	6°	0,482	18°	0,490	16°	0,571	12°
Sicoob São Miguel SC	0,532	17°	0,495	16°	0,481	19°	0,508	22°
SicoobCrediauc SC	0,554	14°	0,441	21°	0,524	14°	0,637	6°
SicoobCreditaipu	0,481	22°	0,415	22°	0,443	22°	0,526	21°
SicoobCredial SC	0,498	21°	0,450	20°	0,469	21°	0,548	18°
Unicredi Oeste e Seara	0,609	8°	0,609	6°	0,561	10°	0,612	8°
Sicoob Videira SC	0,615	7°	0,494	17°	0,474	20°	0,562	16°
SicoobOestecredi	0,551	15°	0,567	12°	0,596	8°	0,649	5°
SicoobTranscredi	0,428	24°	0,402	23°	0,405	24°	0,462	24°
SicoobCreditaipiranga SC/RS	0,564	13°	0,570	11°	0,559	11°	0,657	3°
SicoobValcredi Sul	0,467	23°	0,394	24°	0,407	23°	0,501	23°
SicoobCrediplanalto SC/RS	0,531	18°	0,481	19°	0,486	17°	0,572	11°
SicoobCredirio SC	0,716	1°	0,645	3°	0,644	2°	0,783	1°
SicoobCredimoc SC	0,676	3°	0,669	2°	0,664	1°	0,740	2°
Sicoob Noroeste SC	0,572	11°	0,576	10°	0,587	9°	0,592	10°
SulcrediCreduluz	0,546	16°	0,500	15°	0,486	18°	0,565	15°
Crediseara	0,514	20°	0,549	13°	0,536	13°	0,543	19°
Cresol Xavantina	0,524	19°	0,537	14°	0,552	12°	0,535	20°
Cresol Xaxim	0,686	2°	0,588	9°	0,598	7°	0,651	4°
Coliberte	0,294	25°	0,286	25°	0,320	25°	0,401	25°
Sulcredi Ouro	0,589	9°	0,674	1°	0,512	15°	0,608	9°
Cresol Concórdia	0,670	4°	0,643	4°	0,625	4°	0,570	13°
Cresol Pedra Branca	0,566	12°	0,609	5°	0,637	3°	0,552	17°
Cresol Chapecó	0,654	5°	0,605	7°	0,622	5°	0,569	14°
Sicoob Caçador SC	0,575	10°	0,595	8°	0,620	6°	0,633	7°

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1, é possível perceber na primeira coluna, o *ranking* das cooperativas em estudo, organizadas de acordo com a posição do BACEN em 2015, classificadas em ordem decrescente com relação aos ativos totais. Assim, cada período da análise está demonstrado em uma coluna, bem como o *ranking* de acordo com os indicadores do PEARLS, contemplando os *scores* de eficiência de cada período. Deste modo, destacam-se como as mais eficientes, o SicoobCredirio SC nos períodos de 2015 e 2012, a Sulcredi Ouro em 2014 e o SicoobCredimoc SC em 2013. Como menos eficiente destaca-se a Coliberte em todos os períodos analisados.

Analisando o posicionamento das cooperativas, vimos que em todos os períodos, tanto a cooperativa SicoobCredirio SC quanto a SicoobCredimoc SC, está entre as três cooperativas com maior índice de eficiência. Ao contrário disso, a Sulcredi Ouro que ocupou sua posição em 15º lugar no ano de 2013, conquistou o 1º lugar em 2014, porém, no período de 2015, obteve um índice ruim ocupando a 9º posição no *ranking* de eficiência.

Como se nota, ao analisar mais detalhadamente a Tabela 1, percebe-se que algumas cooperativas tiveram resultados bem significativos no ano de 2014 para 2015, se compararmos com os demais anos. Como é o caso da SicoobMaxicrédito e Sicoob Videira SC, em que ocupavam a 18º e 17º posição e passaram para a 6º e 7º posição em 2015. Estes resultados culminam com o estudo de Bressan et al. (2011a) em que evidencia que houve uma melhora na saúde financeira destas cooperativas ao longo do período de 2012 a 2015.

Por outro lado, ao observar os índices anuais de cada cooperativa, nota-se que algumas delas não apresentaram grandes oscilações de um ano para outro. A SicoobCreditaipu apresentou índices entre 0,415 e 0,526, mantendo a 21º posição em 2012 e 22º nos demais períodos. Situação semelhante ocorre com a SicoobCredial SC, SicoobTranscredi e SicoobValcredi Sul o que indica que estas estão entre as cinco cooperativas de crédito menos eficientes no período analisado.

Dessa forma, para dar continuidade a pesquisa e atender ao objetivo proposto, foi necessário determinar um *ranking* para o TOPSIS, em que sua construção deu-se a partir dos indicadores maior e menor em cada ano de estudo, de modo que após a subtração das raízes destes indicadores, chegou-se aos índices de *ranking* de cada cooperativa. A partir destes índices por ano de cada cooperativa, foi possível realizar um *ranking* anual, bem como determinar um novo *ranking*, acompanhado de um novo TOPSIS ao final de todo o período analisado nesta pesquisa, conforme está apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 - TOPSIS de eficiência das cooperativas de crédito

POSICÃO	COOPERATIVA	POSICÃO BACEN	SCORE TOPSIS
1	SicoobCredirio SC	13°	0,958
2	SicoobCredimoc SC	14°	0,921
3	Cresol Xaxim	19°	0,773
4	Cresol Concórdia	22°	0,715
5	Sicoob Caçador SC	25°	0,709
6	Cresol Chapecó	24°	0,696
7	Unicredi Oeste e Seara	6°	0,689
8	SicoobOestecredi	8°	0,682
9	SicoobCreditapiranga SC/RS	10°	0,680
10	Sulcredi Ouro	21°	0,665
11	Sicoob Noroeste SC	15°	0,648
12	Cresol Pedra Branca	23°	0,643
13	SicoobMaxicrédito	1°	0,573
14	SicoobCrediauc SC	3°	0,564
15	Sicoob Videira SC	7°	0,544
16	Cresol Xavantina	18°	0,535
17	Crediseara	17°	0,531
18	SulcrediCrediluz	16°	0,514
19	SicoobCrediplanalto SC/RS	12°	0,499
20	Sicoob São Miguel SC	2°	0,457
21	SicoobCredial SC	5°	0,432
22	SicoobCreditaipu	4°	0,370
23	SicoobValcredi Sul	11°	0,310
24	SicoobTranscredi	9°	0,259
25	Coliberte	20°	0,000

Fonte: Dados da pesquisa.

A primeira e segunda coluna da Tabela 2 apresentam as cooperativas de crédito analisadas nesta pesquisa, as quais estão organizadas de acordo com o *score* gerado pelo TOPSIS, constituídos do maior para o menor. A terceira coluna contempla a posição de cada cooperativa de acordo com o *ranking* divulgado pelo BACEN em 30 de junho de 2016, com base nos ativos totais, a partir de uma amostra intencional das 25 maiores cooperativas de crédito brasileiras do Oeste de Santa Catarina.

Por fim, na quarta coluna estão apresentados os *scores* das cooperativas. Eles demonstram a partir do ideal (1,000) e anti-ideal (0,000) quais são as cooperativas mais ou menos eficientes com relação à amostra estudada, e que quanto mais próxima do ponto ideal a cooperativa estiver, maior será seu *score*, e quanto mais distante do anti-ideal, menor será.

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 2, a cooperativa SicoobCredirio SC demonstrou ser a mais eficiente nos períodos analisados, apresentando um *score* de 0,958 e em seguida, identificamos a SicoobCredimoc SC como a segunda cooperativa mais eficiente com *score* de 0,921. Quando comparadas com a Tabela 1, notamos que ambas as cooperativas ocuparam as três primeiras posições em todos os períodos, de modo que a SicoobCredirio SC ocupou a primeira colocação nos anos de 2012 e 2015 e a SicoobCredimoc SC obteve a primeira colocação em 2013 e a segunda em 2014 e 2012.

Na sequência, a terceira cooperativa mais eficiente apresenta *score* de 0,773 é a Cresol Xaxim. Apesar de esta cooperativa apresentar um *score* que garante terceira posição, ela não apresentou índices próximos ao ideal em todos os períodos, visto que nos períodos de 2015 e 2012, ocupou a nona posição e em 2013 a décima quinta.

Neste contexto, analisando a distância dos *scores* gerados para as três cooperativas mais eficientes, nota-se que a SicoobCredirio SC e a SicoobCredimoc SC possuem estruturas

econômico-financeiras semelhantes, pelo fato de apresentarem uma distância relativamente pequena entre elas. Esta semelhança pode ser observada também entre as cooperativas Unicredi Oeste e Seara, SicoobOestecredi e SicoobCreditapiranga SC/RS, com *scores* ainda mais parecidos (0,689, 0,682 e 0,680), o que as tornam praticamente idênticas ocorrendo o mesmo com a Cresol Xavantina e Crediseara (0,535 e 0,531).

Deste modo, pode-se utilizar como parâmetro para identificar as cooperativas mais ou menos eficientes da amostra analisada a SulcrediCrediluz (0,514) e SicoobCrediplanalto SC/RS (0,499), assim, determina-se 18 cooperativas como as mais eficientes e 7 como as menos eficientes, destacando-se a Coliberte na última posição, com o menor *score* (0,000) a qual se mostrou a pior, no quesito eficiência, em todos os períodos entre as cooperativas analisados nesta pesquisa.

O estudo de Gollo e Silva (2015) também analisou a eficiência das cooperativas de crédito por meio do TOPSIS, utilizando os indicadores do PEARLS. Os resultados indicaram que o tamanho das cooperativas não está relacionado com sua eficiência, porém, estabelece relação com a sua política de funcionamento e principalmente da gestão de seus recursos, pois refletem diretamente nos índices que determinam sua eficiência. Ressalta ainda, que as cooperativas podem melhorar sua estrutura econômico-financeira maximizando seus produtos e serviços ofertados aos cooperados, atendendo suas necessidades de forma eficiente.

Silva, Padilha e Silva (2015) analisaram a performance econômico-financeira de 25 cooperativas de crédito brasileiras e identificaram que esta performance está atrelada a eficiência da gestão, em termos de controle de custos operacionais. Saliendam a importância de avaliar o desempenho das cooperativas, utilizando os indicadores do PEARLS, uma vez que o mesmo reflete a realidade nos resultados.

A presente pesquisa foi realizada a partir de uma amostra intencional com as 25 maiores cooperativas de crédito brasileiras, filiadas a diversos sistemas. Com isso, a pesquisa vai ao encontro com o estudo realizado por Gollo e Silva (2015), em que é possível perceber que o tamanho das cooperativas, no que se refere aos ativos totais, não está relacionado com sua eficiência, como nota-se na Sicoob Caçador SC, que ocupava a 25ª posição, porém com a utilização do PEARLS, ocupou a 5ª posição de acordo com o *score*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dado o exposto, o objetivo da pesquisa foi analisar a eficiência no desempenho econômico e financeiro das cooperativas de crédito da Região Oeste de Santa Catarina. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa, com emprego do método TOPSIS, para determinar um *score* a partir do melhor e pior cenário econômico para cada cooperativa.

O método TOPSIS permitiu identificar quais são as cooperativas mais ou menos eficientes. No entanto, os resultados obtidos pela amostra analisada, não generaliza as demais cooperativas de crédito que não fazem parte da amostra. A partir do momento que se altera o tamanho da amostra, conseqüentemente os resultados não serão os mesmos para estas cooperativas analisadas.

Demonstrou-se através dos resultados a importância das informações contábeis para a análise das cooperativas de crédito, uma vez que os desempenhos obtidos sinalizaram que a maior parte das cooperativas de crédito da amostra do período analisado está operando com eficiência, e as ineficientes analisadas pelo TOPSIS não ultrapassam 28%.

Neste sentido, as cooperativas eficientes não apresentaram relação com o tamanho ou tempo de existência, pois identificou-se que aquelas com montante de ativos totais menores foram classificadas como eficientes. De acordo com o *ranking* do BACEN (2016), a

SicoobCredirio SC é a 13ª cooperativa, e foi a mais eficiente da amostra analisada. A SicoobMaxicrédito que foi a 1º no *ranking* do BACEN é a 13ª em eficiência. A Sicoob São Miguel SC, 2ª colocada no *ranking* do BACEN, é a 20ª em eficiência.

Bressan et al. (2011a), apontam que as cooperativas de crédito necessitam medir esforços com o intuito de maximizarem seus resultados e atingir maiores padrões de eficiência. Assim, quanto maior for a sua capacidade de maximização de produtos e serviços aos cooperados, a eficiência se manifesta de forma significativa, melhorando sua estrutura, desempenho e eficiência, por meio das necessidades de seus cooperados.

Os resultados obtidos por meio da pesquisa corroboram com o estudo de Bressan et al. (2014), os quais indicaram que os indicadores do sistema PEARLS são relevantes para análises relativas a insolvência, assim como análises financeiras e de risco tanto para cooperativas de crédito singulares quanto para as cooperativas centrais de crédito.

Por fim, espera-se que o presente estudo colabore na avaliação da eficiência no desempenho econômico e financeiro das cooperativas de crédito singulares pelos gestores e também que sirva para uma análise de pesquisas futuras. Recomenda-se a ampliação da amostra para contemplar informações relacionadas às cooperativas de crédito singulares, objetivando criar novos indicadores qualitativos que possam auxiliar nas análises.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços**: um enfoque econômico financeiro. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEGNIS, H. S. M.; AREND, S. C.; ESTIVALETE, V. F. B. Em frente ao espelho: a produção do conhecimento em cooperativas na Revista de Economia e Sociologia Rural. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 52, n. 1, p. 099-116, 2014.

BORGES, R. C.; DE BENEDICTO, G. C.; CARVALHO, F. M. Avaliação de Desempenho Econômico-Financeiro de Cooperativas de Crédito de Livre Admissão de Minas Gerais por meio da Análise Fatorial das Demonstrações Contábeis. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14., 2014. São Paulo – SP. **Anais...** São Paulo: USP, 2014.

BORTOLUZZI, S. C., ENSSLIN, S. R., LYRIO, M. V. L., ENSSLIN, L. Avaliação de desempenho econômico financeiro: uma proposta de integração de indicadores contábeis tradicionais por meio da metodologia multicritério de apoio à decisão construtivista (MCDAC). **Revista Alcance**, v. 18, n. 2, p. 200-218, 2011.

BRESSAN, V. G. F.; BRESSAN, A. A.; DE OLIVEIRA, P. H. M.; BRAGA, M. J. Quais indicadores contábeis financeiros do sistema PEARLS são relevantes para análise de insolvência das cooperativas centrais de crédito no Brasil? **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 1, p. 74-98, 2014.

BRESSAN, V. G. F.; BRAGA, M. J.; BRESSAN, A. A.; RESENDE FILHO, M. A. Uma aplicação do sistema PEARLS às cooperativas de crédito brasileiras. **Revista de Administração**, v.46, n.3, p.258-274, 2011a.

_____. A avaliação de insolvência em cooperativas de crédito: uma aplicação do sistema Pearls. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 12, n. 2, p. 113-144, 2011b.

_____. Uma proposta de indicadores contábeis aplicados às cooperativas de crédito brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 2, n.4, p.58-80, 2010.

BULGURCU, B. K. Application of TOPSIS technique for financial performance evaluation of technology firms in Istanbul stock exchange market. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 62, p. 1033-1040, 2012.

CANÇADO, A. C.; SOUZA, M. F. A.; PEREIRA, J. R. Os princípios cooperativistas e a identidade do movimento cooperativista em xeque. **Revista de Gestão e Organizações Cooperativas**, v. 1, n. 2, p. 63-72, 2014.

CHAVES, S.S. Evolução do cooperativismo de crédito brasileiro no período de 2003 a 2013 à luz da nova economia institucional. **Revista Desenbahia**, v. 12, n. 21, p. 39-74, 2015.

CORRÊA, A. A.; SZUSTER, N. BR GAAP x IFRS: Divergências das demonstrações contábeis nas instituições financeiras. **Revista Pensar Contábil**, v. 15, n. 58, p. 14-23, 2013.

DA SILVA, A.; PADILHA, E. S.; DA SILVA, T. P. Análise da Performance Econômico-Financeira das 25 Maiores Cooperativas de Crédito Brasileiras. **Desenvolvimento em Questão**, v. 13, n. 32, p. 303-333, 2015.

DA SILVA, L. X.; RATZMANN, V. Descrição e interpretações das transformações e do desempenho das cooperativas de crédito no Brasil. **Revista Estudos do CEPE**, n. 37, p. 148-171, 2013.

DE ALMEIDA, E. R.; RIBEIRO, W. D. Aplicabilidade da ICPC 14 e seus efeitos nos índices financeiros: um estudo de caso na cooperativa de crédito da região de Tiros e Matutina/MG–SicoobCreditiros. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 5, n. 1, p. 124-144, 2015.

DE FREITAS, A. F.; DE FREITAS, A. F. O cooperativismo de crédito no Brasil e a emergência de uma vertente solidária. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 10, n. 2, p. 46-74, 2014.

DE OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

FIGUEIREDO, A. M.; SOUZA, S. R. G. **Como elaborar projetos, monografias, dissertações e teses: da redação científica à apresentação do texto final**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FRANCISCO, J. R. S.; AMARAL, H. F.; BERTUCCI, L. A. Risco de crédito em cooperativas: uma análise com base no perfil do cooperado. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 7, n. 2, p. 137-149, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLLO, V.; DA SILVA, T. P. Eficiência global no desempenho econômico-financeiro de cooperativas de crédito brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 25, p. 43-55, 2015.

GOZER, I. C.; GIMENES, R. M. T.; MENEZES, E. A.; DE ALBUQUERQUE, A. R. P. L.; ISOTANI, S. Avaliação de insolvência em cooperativas de crédito: uma aplicação de redes neurais artificiais e do sistema PEARLS. **Revista Informe Gepec**, v. 18, n. 1, p. 6-30, 2014.

GUERRA JUNIOR, A.; SILVA, L. B. As cooperativas de crédito mútuo no Brasil. **FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão**, v. 16, n. 1, p. 37-51, 2013.

GUERRA JUNIOR, A.; DA SILVA, L. B.; BERCIANI, L. P.; MARION, J. C. As cooperativas de crédito mútuo aplicado às microfinanças. **Caderno de Administração**, v. 22, n. 1, p. 56-65, 2014.

JACQUES, E. R.; DE OLIVEIRA GONÇALVES, F. Cooperativas de crédito no Brasil: evolução e impacto sobre a renda dos municípios brasileiros. **Economia e Sociedade**, v. 25, n. 2, p. 489-509, 2016.

KOU, G.; LU, Y.; PENG, Y.; SHI, Y. Evaluation of classification algorithms using MCDM and rank correlation. **International Journal of Information Technology & Decision Making**, v. 11, n. 01, p. 197-225, 2012.

KROHLING, R. A.; SOUZA, T. T. M. Dois Exemplos da Aplicação da Técnica TOPSIS para Tomada de Decisão. **Revista de Sistemas de Informação da FSMA**, v. 1, n. 8, p. 31-35, 2011.

LIBERALESSO, F.; JACOMELLI, J. Cooperativismo de crédito: um estudo de caso do município de Frederico Westphalen. **Revista de Administração**, v. 12, n. 21, p. 55-72, 2014.

LIMA, M. S. M. C.; SILVA, B. S. L.; LIMA, C. C. A importância do cooperativismo de crédito no desenvolvimento regional. **Revista Opara: Ciências Contemporâneas Aplicadas**, v. 3, n. 1, 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. Pesquisa bibliográfica. In: MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 43-78.

MASCARENHAS, S. A. Metodologia, métodos e técnicas de pesquisa. In: MASCARENHAS, S. A. (Org.). **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. p. 33-62.

MATIAS, A. B.; QUAGLIO, G.M.; DE LIMA, J. P. R.; MAGNAN, V. M. Bancos versus cooperativas de crédito: um estudo dos índices de eficiência e receita da prestação de serviços entre 2002 e 2012. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 15, n. 5, p. 195-223, 2014.

MENEZES, C. M.; LAJUS, M. L. S. Cooperativismo de crédito e desenvolvimento. **Revista Economia e Desenvolvimento**, v. 14, n. 2, p. 294-313, 2015.

OLIVEIRA, P. H. M.; BRESSAN, V. G. F. Do Brazilian Credit Unions Adopt International Performance Monitoring? **Journal of Financial Innovation**, v. 1, n. 2, p. 91-105, 2015.

OLIVEIRA, P. H. M.; BRESSAN, V. G. F.; BRESSAN, A. A. Existe diferença no desempenho financeiro das cooperativas centrais de crédito no Brasil? **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 2, n. 2, p. 40-54, 2014.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

SCUDELLA, M.; MASSUQUETTI, A.; NESS, M. L. O cooperativismo e o desenvolvimento local: um estudo da Cooperativa de Crédito Sicredi Serrana RS – unidade de atendimento de Boa Vista do Sul (RS) no período de 1997-2010. **Revista Economia Ensaios**, v. 30, n. 1, p. 140-177, 2015.

WORLD COUNCIL OF CREDIT UNIONS – WOCCU. **Our impact**. 2017. Disponível em: <http://www.woccu.org/impact/global_reach>. Acesso em: 07jun. 2017.

_____. **What is Pearls**. 2016. Disponível em: <<http://www.woccu.org/financialinclusion/pearls/aboutpearls>>. Acesso em: 05 mai. 2016.

INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA EXPORTAÇÃO: ESTUDO DE CASO DE UMA INDÚSTRIA DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS DO OESTE DE SANTA CATARINA

Camila Freitas Sant’Ana

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB
Professora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Itapiranga – Fai Faculdades
camila-fsantana@hotmail.com

Láirdes Inês Rohr

Bacharel em Ciências Contábeis
Faculdade de Itapiranga – Fai Faculdades
lairdes@rohrmaquinas.com.br

RESUMO

A atuação no mercado interno e a busca pela exportação de mercadorias são ações que demandam conhecimento no que se refere a incidência tributária das mercadorias. Nesse sentido, o custo da tributação deve ser levado em consideração pela indústria na hora de fabricar determinado produto, pois essas transações precisam se tornar viáveis. Assim, o estudo tem por objetivo apurar a diferença de incidência tributária em uma operação de exportação, e a comercialização no mercado nacional, a partir do caso de uma indústria do Oeste de Santa Catarina. O método de investigação é caracterizado por uma pesquisa quantitativa, sendo um estudo de natureza exploratória, desenvolvido por meio de um estudo de caso em uma empresa que atua no setor Industrial do ramo de máquinas e implementos agrícolas no município de São João do Oeste – SC. Os resultados da pesquisa evidenciam que em ambas as mercadorias (Produto Hidráulico Frontal e o Produto Plana Dianteira), em sua comercialização interestadual representa uma carga tributária maior dentro do estados de Santa Catarina e interestaduais para os estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Paraná e Rio de Janeiro em comparação com os demais estados. Em relação a exportação dessas mercadorias, a exportação direta possui taxas que devem ser levadas em consideração juntamente com os impostos, fazendo com que essa modalidade seja de custo mais elevado. Pode-se concluir que a exportação possui um custo tributário inferior em relação à venda no mercado interno, entretanto há outros custos que devem ser levados em consideração.

Palavras-chave: Incidência Tributária; Exportação; Mercado Interno.

1 INTRODUÇÃO

O cenário tributário brasileiro apresenta uma complexa e elevada carga tributária, acarretando, a cada dia recorde de arrecadação. Diante disso, Oliveira e Gonçalves (2013), destacam que é relevante e indispensável à busca, por parte dos contribuintes, de uma gestão tributária adequada e eficaz com a finalidade de ajudar a empresa a se manter competitiva, perante a concorrência no mercado.

Sillos (2005) ressalta que a busca pela competitividade no âmbito nacional e internacional, fez com que muitas empresas repensassem sobre as suas operações, buscando encontrar meios que possam auxiliar na eliminação, redução ou diferimento de incidências tributárias.

Nesse contexto, as empresas brasileiras devem analisar a internacionalização de seus negócios como a estratégia capaz de proporcioná-las múltiplos ganhos de desenvolvimento, tais como: a diversificação de mercados, aumento da produtividade, fortalecimento da imagem,

melhoria da qualidade, estabelecimento de parcerias, dentre inúmeros outros ganhos. (APREDENDO A EXPORTAR, 2016).

Segundo Mereth Junior et al. (2010), tendo em vista as grandes vantagens que a estratégia de exportação do setor de máquinas e equipamentos proporciona às empresas e ao país, o governo brasileiro, com objetivo de incrementar nossa base exportadora, inserindo o Brasil como provedor mundial de máquinas e equipamentos, permite que as empresas que praticam exportação se utilizem dos incentivos fiscais, que acabam proporcionando, uma diminuição dos tributos que são normalmente devidos em operações executadas no mercado interno.

Estes incentivos fiscais são benefícios destinados a eliminar os tributos normalmente incidentes sobre os produtos nas operações de mercado interno, quando se tratar de uma operação de exportação. Assim, o produto nacional alcançará o mercado internacional com maior competitividade, compensando o recolhimento dos impostos internos. (APREDENDO A EXPORTAR, 2016)

Conforme o Ministério das Relações Exteriores do Brasil (2005), a exportação assim assume grande relevância para a empresa, pois é o caminho mais eficaz para garantir o seu próprio futuro em um ambiente internacionalizado, que exige das empresas brasileiras plena capacitação para enfrentar a concorrência estrangeira, tanto no Brasil quanto no exterior.

Para Lopes (2009, p. 182) no Brasil, “a atividade exportadora tem também importância estratégica, pois contribui para a geração de renda e emprego, para a entrada das divisas necessárias ao equilíbrio das contas externas e para a promoção do desenvolvimento econômico”.

Nesse sentido, a indústria de máquinas agrícolas vem se aperfeiçoando e buscando novas tecnologias para facilitar o manejo e trazer mais lucratividade ao campo. A criação de uma nova ferramenta/ máquina a agricultura e a sua inserção no mercado requer muitos investimentos, o que demanda muito planejamento para sua viabilidade.

Contudo, nesse meio também surge à exportação de máquinas agrícolas, como uma oportunidade de crescimento da empresa. Entretanto, a atuação em mercados internacionais também requer muita informação e conhecimento na área, o que envolve tempo e altos custos, obstáculos para as empresas de pequeno e médio porte se internacionalizar. Para Lopes (2009) é rigorosamente necessário ter pessoal capacitado, treinado, motivado, para esgrimir num campo em que os adversários são competentes e agressivos.

Neste viés, todo gestor organizacional deve ir à busca de alternativas, para melhorar o seu resultado, e assim conseguir alcançar um nível de competitividade segura no mercado. Segundo Oliveira et al. (2011), o processo de internacionalização exige, entre outras coisas, que as empresas sejam competitivas, havendo, para isso, necessidade dos mais rigorosos controles possíveis sobre custos administrativos, financeiros, produtivos e tributários. “

Assim, considerando a importância de saber quais são os impostos que incidem no comércio internacional, ou seja, nas operações de importação nas empresas, estabeleceu-se a seguinte questão de pesquisa: qual diferença de incidência tributária em uma operação de exportação e a comercialização no mercado nacional em uma indústria de máquinas agrícolas do Oeste de Santa Catarina? Dessa forma, o objetivo da pesquisa é apurar a diferença de incidência tributária em uma operação de exportação e a comercialização no mercado nacional em uma indústria de máquinas agrícolas do Oeste de Santa Catarina.

A pesquisa se justifica em razão da importância da gestão e planejamento tributário e financeiro para determinar a viabilidade de comercialização no mercado nacional e/ou internacional, por meio da exportação de produtos, iniciando pelo conhecimento dos fatores

intrínsecos relacionados a tributação incidente nesses tipos de operações realizadas no mercado interno e externo.

Por outro lado, este estudo ainda se justifica dado a importância da análise da carga tributária brasileira, tendo em vista que o Brasil atualmente é caracterizado por possuir uma das maiores cargas tributárias do mundo, o que faz com que as empresas necessitem de alternativas para se comportar financeiramente. Para tanto, a exportação de mercadorias é uma valiosa arma que permite que as empresas se mantenham no mercado evitando a instabilidade, visto que a expansão da empresa não fica inteiramente condicionada pelo ritmo de crescimento da economia brasileira e de mudanças na política econômica, possibilitando através das operações de exportação o estabelecimento de planos e de planejamento organizacional de longo prazo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico são abordados aspectos relacionados à contabilidade tributária; Sistema Tributário Nacional (STN), incluindo conceitos e definições de tributos incidentes sobre o consumo e sua tributação no comércio nacional e internacional, a política brasileira de exportação e modalidades de exportação, finalizando a classificação tarifária aplicada às indústrias de máquinas agrícolas.

2.1A contabilidade tributária e o Sistema Tributário Brasileiro

A contabilidade tributária segundo Fabretti (2005, p. 29), trata-se do “ramo da contabilidade que tem como objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

Já para Oliveira et al. (2011, p. 360), contabilidade tributária define-se como sendo, “o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidades possíveis sanções fiscais e legais.” Levando em consideração esses conceitos, observa-se que contabilidade tributária gerencia os tributos de uma empresa, tendo como base a legislação tributária.

Todavia, a contabilidade tributária tem como objetivo principal controlar, planejar e analisar os tributos incidentes nas operações e nos resultados de determinada empresa. Para isso é estritamente necessário conhecer, e, sobretudo se manter atualizado referente à legislação tributária, é muito importante também possuir um sistema de informações contábeis adequados, para assim evitar futuras infrações fiscais e até penas (OLIVEIRA, 2005).

Entretanto, assim para exercer qualquer atividade comercial é necessário ter um conhecimento básico de tributos, desde a apuração até o seu efetivo pagamento. Portanto estudar os tributos têm atraído sempre mais empresários, para poder ter uma melhor gestão estratégica para as empresas.

Nesse sentido, segundo Harada (2008) o Sistema Tributário Nacional pode ser definido como um conjunto de tributos federais, estaduais e municipais que existem entre nós. É um conjunto de normas constitucionais tributárias, inserido no sistema jurídico global, organizado pela Constituição.

Esse sistema tributário brasileiro é regido pela LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, ao Distrito Federal e Municípios que disciplina a arrecadação e distribuição de rendas. O artigo 96 dessa mesma Lei define a expressão ‘legislação tributária’ que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Entretanto, o Sistema Tributário Nacional atual encontra-se sob a regência dos artigos 145 a 162 da Constituição de 1988, de leis complementares resolvidas pelo Senado Federal, sob as competências das leis federais, municipais, estaduais e constitucionais e de acordo com o art. 146, as limitações constitucionais quanto ao poder de tributar cabem à lei complementar federal. Isso remete que a Constituição Federal de 1988, trouxe profundas alterações do sistema tributário nacional, não só em relação à quantidade e ao campo de incidência dos tributos, mas quanto à própria distribuição dos valores de incidência dos tributos (OLIVEIRA, 2005).

No Brasil, segundo Oliveira et al. (2011, p. 34), a carga tributária, “é extremamente elevada, tanto sobre a pessoa jurídica como sobre a pessoa física.” Os autores complementam afirmando, que “o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Estima-se a existência de 60 tributos vigentes.” Esse fator, nos leva a concluir que é indispensável o correto gerenciamento dos tributos, sempre levando em consideração normas, leis, princípios e regulamentos contábeis.

Em resumo, pode-se dizer que o tributo de acordo com Sabbag (2011), pode ser conceituado como sendo uma prestação pecuniária, um compulsório, que é instituída por meio de uma lei, sua cobrança é feita mediante um lançamento e, não é uma multa.

Para tanto, observa-se que a incidência de tributos é a principal arrecadação dos governos estaduais, municípios e da união, sendo uma fonte de excito para o crescimento e aprimoramento da infraestrutura do país, e é conceituada pela sua captação e pelo fato da mesma estar presente nos inúmeros ramos de atividades empresariais.

Mais precisamente os impostos, como uma espécie de tributo, é definido conforme Ávila (2010, p. 358) “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa a vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio. É o que se depreende da dicção do art. 16 do CTN.”

De modo, que de acordo com Art. 16/ CTN/66, o imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. A constituição assim distribui os diversos níveis de governo, a competência de estabelecer os impostos.

Assim, conforme Fabretti (2008, p. 101), “os elementos fundamentais do tributo, por sua relevância, só podem ser definidos pela lei complementar, conforme dispõe o art. 146 da CF. Eles são classificados em fato gerador, o contribuinte e a base de cálculo.” Diante disso, ressalta-se que dentro dos elementos complementares do tributo, a alíquota pode ser conceituada como um fator que é definido em lei, o qual quando aplicado à base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago. As alíquotas podem ser fixas ou específicas.

2.2 Tributos sobre o consumo e imposto sobre importação

A tributação sobre o consumo é a principal marca da matriz tributária brasileira. Das bases de incidência dos tributos, patrimônio, renda e consumo, esta última responde no Brasil pela maior parte do produto da arrecadação tributária, nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços. (GASSEN, ARAUJO, PAULINO, 2013)

Ainda, segundo Gassen, Araújo e Paulino (2013) também é conhecida por tributação indireta, essa espécie de encargo fiscal e tem como uma de suas principais características a sua repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional.

De acordo com Fabretti (2005), os tributos indiretos são aqueles que em cada etapa econômica são embutidos no preço de venda, seja do produto, da mercadoria ou do serviço.

Sendo que, neste processo o consumidor final, ao pagar o preço da mercadoria, acaba arcando com todos os tributos embutidos nesse preço.

No Brasil, destaca-se que os impostos sobre o consumo equivalem a 70% da arrecadação. No Chile, eles são responsáveis por 50,1% da arrecadação, no Japão, por 18%, no México, por 54% e nos EUA, 17,9%, segundo dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (O GLOBO, 2016)

Em relação aos tributos indiretos que incidem na comercialização e fabricação de máquinas agrícolas, são eles Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e Programa de Integração Social (PIS), Imposto sobre produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

O PIS/PASEP foi instituído pela Lei Complementares nº 7 de 1970 e com a publicação da Constituição Federal (CF) de 1988 sua destinação constitucional passou a ser custear o programa do seguro desemprego e o abono do PIS. A COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento, instituída pela Lei Complementar nº 70 de 1991 sua destinação constitucional é financiar a seguridade social (RECEITA FEDERAL, 2016). Enquanto, a COFINS, segundo Oliveira et al. (2011, p. 234), possui a finalidade de “assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

No entanto, de acordo com Souza (2003, p.176) “as exportações efetuadas diretamente para o importador no exterior ou, indiretamente, por meio de vendas no mercado interno a *tradings companies* ou empresas comerciais exportadoras, são isentas de PIS e COFINS”.

Em termos de ICMS, segundo Silva (2010, p. 207), “é um tributo que tem o seu valor calculado por dentro, isto é, o valor do ICMS integra o preço do valor a ser cobrado do adquirente do produto.” O autor ainda complementa que este imposto também é conhecido como imposto não cumulativo, pelo fato de poder compensar o valor do ICMS devido na venda, com o ICMS sobre a mercadoria que foi adquirida para revenda.

De acordo com Sabbag (2011), o fato gerador do ICMS é constituído na circulação de mercadorias, na prestação de serviço de transporte, seja interestadual e intermunicipal, e na prestação de serviço de comunicação. Conforme Machado (2011, p. 371), “o fato gerador do ICMS é descrito na lei que o institui, vale dizer, na lei do Estado ou do Distrito Federal. Isto obviamente não constitui peculiaridade deste imposto, pois o fato gerador de qualquer tributo é descrito na lei que o institui.”

Segundo o RICMS/SC em seu Inciso II do Art. 9, as máquinas e implementos agrícolas têm benefício fiscal em SC, redução na base de cálculo conforme as alíquotas.

II – com máquinas e implementos agrícolas relacionados na Seção VII do Anexo 1 (Convênios ICMS 87/91, 65/93, 21/97, 23/98, 05/99, 01/00, 10/01 e 158/13):

a) em 67,05% (sessenta e sete inteiros e cinco centésimos por cento), nas operações sujeitas à alíquota de 17%;

b) em 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), nas operações sujeitas à alíquota de 12%;

c) em 41,42% (quarenta e um inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), nas operações sujeitas à alíquota de 7%.

§ 1º Fica assegurado o aproveitamento integral do crédito, não se aplicando o disposto no art. 30 do Regulamento.

§ 2º Fica dispensado o recolhimento do imposto correspondente à aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual na aquisição interestadual, por contribuinte do imposto, de mercadoria destinada ao ativo permanente, uso ou consumo do estabelecimento.

Neste sentido, Oliveira et al. (2011) destacam que a alíquota interna é determinada individualmente pela legislação estadual, em cada Estado, sendo de 17%, entretanto alguns Estados utilizam a alíquota de 18%.

No que tange ao IPI, segundo Oliveira (2009), os contribuintes do IPI são os estabelecimentos industriais, aqueles que executam qualquer operação de industrialização; equiparados à indústria: estabelecimentos que, apesar de não realizarem operações de industrialização, são equiparados a tal, conforme segue: importadores, inclusive filiais que exerçam o comércio de produtos importados, salvo se operarem exclusivamente a varejo; filiais de estabelecimento industrial, na venda de seus produtos; comerciantes de bens de produção, que têm caráter facultativo à equiparação a industrial.

Embora, de acordo com Borges (2007) são imunes da incidência do imposto, os produtos industrializados destinados à exportação, contemplando todos os produtos, de origem nacional ou estrangeira através do art. 153 § 3º inciso VI, alínea d da constituição Federal. Além disso, o estabelecimento exportador pode creditar-se do IPI pago na aquisição dos insumos que industrializou.

Já no que concerne ao imposto de exportação, Sabbag (2011, p. 998), destaca que “o imposto de exportação foi instituído no Brasil por alvará em 1818, é imposto de competência da união, sendo marcadamente caracterizado por sua função econômica ou extrafiscal. Incide sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados.”

Para tanto, Castro (2001, p. 133) ressalta que o imposto de exportação “é aplicável em alíquotas diferenciadas conforme o produto, incidindo sobre o valor do frete da importação, independentemente da condição de venda negociada ou sobre o valor aduaneiro calculado.”

Neste contexto o decreto nº 5.651, de 29 de dezembro de 2005 anexo IV, nas notas complementares do artigo 7º menciona os produtos sujeitos ao imposto de exportação no Brasil. Diante da referida lei, destaca-se que não incide imposto de exportação nas mercadorias na fabricação de máquinas e implementos agrícolas fora do país, sob o qual segundo Galhardo (2011) incidem impostos sobre os produtos em que não há interesse do governo em exportar, dessa forma são esses que sofrem a taxaço referente à exportação.

2.3 Política brasileira de exportação e modalidades de exportação

De acordo com Lopes (2009) do ponto de vista da economia nacional, o principal motivo para exportar é obter recursos para o pagamento das importações necessárias à sua vida econômica, o exportador, além de o país obter divisas, absorve tecnologia e alcança maior produtividade, a exportação proporciona a abertura do país para o mundo, e uma forma com os demais parceiros, assimila técnicas e conceitos a que não teria acesso em seu mercado interno.

Nesse contexto, as empresas brasileiras devem analisar a internacionalização de seus negócios como a estratégia capaz de proporcioná-las múltiplos ganhos de desenvolvimento, tais como: a diversificação de mercados, aumento da produtividade, fortalecimento da imagem, melhoria da qualidade, estabelecimento de parcerias, dentre inúmeros outros ganhos. (SANTOS, 2000).

O Brasil possui vários acordos comerciais em vigência, firmado entre o país e o mercado-alvo, que beneficie o comércio de sua máquina e/ou equipamento, MERCOSUL - Mercado Comum do Sul, SGPC - Sistema Global de Preferências Comerciais entre Países em Desenvolvimento, SGP - Sistema Geral de Preferências, ALADI - Associação Latino-Americana de Integração. (APRENDENDO A EXPORTAR, 2016).

Segundo a Abimaq (2016) - Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos, a receita das exportações de máquinas e implementos agrícolas aumentou 57,6% no mês de fevereiro em relação a janeiro deste ano, na comparação com fevereiro de 2015, houve recuo de 24%.

A empresa fabricante de máquinas e equipamentos que opta pela estratégia de ingressar na atividade exportadora destinará parte de sua produção para o mercado internacional. Esse

direcionamento da produção para outros mercados é estratégico, pois possibilita a ampliação da base/carteira de clientes (portfólio) da empresa, o que implica correr menos riscos. Afinal, quanto maior o número de países e clientes estrangeiros conquistados, menor a dependência da empresa em relação às oscilações econômicas e às sazonalidades das demandas, diluindo assim seus riscos comerciais e financeiros. (APRENDENDO A EXPORTAR, 2016).

As empresas exportadoras dispõem de dois canais de distribuição vinculados às modalidades de exportação para realizar suas vendas no exterior. Ludovico (2007, p.42), ressalta que as “empresas terão a primeira escolha por qual método iniciarão as inserções no mercado externo, que pode ser direto ou indireto, cada um deles tem vantagens e desvantagens, e sua escolha depende das metas da empresa.”

Neste contexto, destaca-se que a modalidade de exportação direta consiste na operação em que o exportador vende diretamente ao importador, sem a utilização de intermediário mercantil no Brasil (CASTRO, 2001). É utilizado pelas empresas que tem interesse permanente em exportar consiste em implantar um departamento em separado na empresa com a responsabilidade de desenvolver toda a atividade comercial, administrativa, financeira e operacional (LUDOVICO, 2007).

De acordo com Barbosa (2004), nessa modalidade de exportação direta permite-se ainda ao exportador acompanhar um pouco mais de perto a maneira como são vendidos e negociados seus produtos no exterior, além de propiciar um relacionamento mais próximo, fiel e maduro do fabricante/exportador com seus clientes estrangeiros, o que pode favorecer a manutenção e o incremento de futuro nas relações de comércio.

Já a modalidade de exportação indireta, com base em Castro (2001) requer a participação de uma empresa mercantil no Brasil, que adquire as mercadorias das indústrias ou produtores no mercado interno para posteriormente serem exportadas. Segundo Ludovico (2007, p. 43) essa atividade é desenvolvida pelas *Trading Companies* e também pelas empresas comerciais exportadoras, de diferentes constituições societárias, e esta atividade.

Segundo Barbosa (2004, p. 217) a exportação indireta “é o método mais utilizado, principalmente pela grande maioria das empresas estão dando início as suas atividades de exportação, pelo fato de o fabricante pode transferir todos os encargos, responsabilidades e funções inerentes ao processo de venda internacional aos intermediários”.

Este tipo de operação tem sua vantagem estratégica, pois “elimina os riscos comerciais (importador) e político (país), os quais são assumidos integralmente pela empresa comercial que realizar a exportação” (CASTRO, 2001, p. 45).

No entanto, refere-se que deve ser levado em consideração pela empresa que para realizar exportações de mercadorias, há a necessidade de que a empresa esteja cadastrada no Registro de Exportadores e Importadores (REI), cujo objetivo é controlar e credenciar as empresas que visam atuar no comércio exterior.

Diante disso, Bortoto, Dias e Rodrigues (2008, p. 238), complementam que “tratando-se de empresa comercial ou industrial, para exportar deverá alterar seu contrato ou estatuto social para incluir a exportação entre seus objetivos sociais”. Isso porque a Receita Federal Brasileira a partir de 2002, com a criação do Registro de Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros da Receita Federal (RADAR), passou a ter maior controle sobre as empresas e as mercadorias importadas e exportadas, tendo em vista seu alto grau de controle e verificação de possíveis irregularidades perante o fisco federal.

De tal forma, para se habilitar a empresa não pode ter débitos com a Fazenda Federal e Estadual, ter idoneidade comprovada e não ter sido vítima de processos judiciais no âmbito aduaneiro. Existem três modalidades de habilitação.

Para a exportação de bens necessita-se ainda o registro no SISCOMEX, que é um instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações onde os profissionais habilitados possuem a permissão de inserir e alterar dados referentes às exportações até que o desembaraço aduaneiro seja finalizado. (BRASIL, Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992)

O SISCOMEX está integrado e ligado diretamente à RFB, à Secretária do Comércio Exterior (SECEX), ao Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), Ministério da Fazenda (MF) e ao Banco Central do Brasil (BACEN), órgãos que estão diretamente interessados em fiscalizar controlar a saída de mercadorias no país. (BRASIL EXPORT, 2016)

A importância do SISCOMEX consiste na facilidade e agilidade no que diz respeito à coleta de dados, reduzindo a perda de tempo por parte do importador e harmonizando todas as exigências por parte dos órgãos gestores (RFB, 2016).

Toda via, finalizando o processo, o comércio internacional segundo Morini et al. (2006), é vulnerável a contratemplos que podem vir a prejudicar as negociações. Na tentativa de amenizar tais situações, devem-se buscar informações sobre os clientes – cadastro, condições financeiras e contextos político e econômico do país – antes de fechar qualquer contrato e a escolha pela forma de pagamento, por exemplo, também deve ser analisada levando em consideração as vantagens e desvantagens de cada modalidade. Também devem ser checados os custos, riscos e procedimentos de cada uma das alternativas bem como as tarifas bancárias envolvidas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com o objetivo geral da pesquisa que é apurar a diferença de incidência tributária em uma operação de exportação e a comercialização no mercado nacional em uma indústria de máquinas agrícolas do Oeste de Santa Catarina, realizou-se uma pesquisa teórica-empírica caracterizada quanto aos objetivos como exploratória, quanto aos procedimentos de pesquisa como estudo de caso e como pesquisa quantitativa.

A pesquisa exploratória, conforme Cervo e Bervian (1996, p. 49), “realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma.” Ainda segundo os autores, os estudos exploratórios têm como objetivo buscar informações, aprofundando-se em um determinado assunto de estudo, como nesse estudo, que se volta a apurar a incidência tributária na exportação e no comércio nacional de produtos comercializados por uma indústria de máquinas agrícolas.

No que concerne ao estudo de caso, estudo de caso, Rampazzo e Corrêa (2008, p. 85), ressaltam que se trata da “categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. Esta definição determina suas características que são dadas por duas circunstâncias: a natureza e abrangência da unidade, principalmente”, apresentado nesse estudo por dados específicos de uma indústria de máquinas agrícolas, sob o qual os dados não apresentam caráter de generalidade dos resultados evidenciados.

Em termos de pesquisa quantitativa, Prodanov e Freitas (2009, p. 80), “considera tudo que pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas”, assim este estudo quantificará os dados para apurar o valor dos impostos incidentes na exportação e na comercialização nacional de produtos desenvolvidos por uma indústria de máquinas agrícolas.

No que tange a população da pesquisa, a mesma considera todas as indústrias do ramo de máquinas agrícolas do Oeste de Santa Catarina e a amostra foi estabelecida amostra

intencional e não probabilística, devido à acessibilidade dos dados, composta por uma empresa que atua no setor industrial do ramo de máquinas e implementos agrícolas no município de São João do Oeste – SC.

A coleta de dados foi realizada juntamente com a contabilidade da empresa, fazendo-se uso de balanços patrimoniais e balancetes, demonstrações de resultado, livros de apuração de tributos e outras informações fornecidas pela empresa através de relatórios do histórico da mesma. Esses dados foram analisados e comparados entre si e interpretados, referente ao período de 2016.

Em relação à análise de dados, foram utilizadas duas mercadorias para a realização do estudo, seus dados foram tratados e interpretados mediante quadros organizados, de modos que facilitou a identificação das bases de cálculo de cada tributo, especificando seu valor no regime de tributação que a empresa está enquadrada. Da mesma forma, foram organizados quadros comparativos, com a incidência tributária na venda no mercado nacional diferenciando os impostos por região, e outro na exportação e o valor devido da carga tributária.

Por fim, os dados coletados foram comparados entre si, de acordo com a incidência, a fim de se identificar a diferença de incidência tributária em uma operação de exportação, e a comercialização no mercado nacional. A fim de verificar o impacto da carga tributária incidente nestes tipos de comercialização.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico, estão apresentados os resultados da análise realizada a fim de apurar a incidência tributária na operação de exportação e na comercialização no mercado nacional na empresa alvo deste estudo.

4.1 Análise da tributação dos produtos comercializados

A empresa amostra da pesquisa é tributada no lucro presumido, que é uma forma de tributação simplificada, conforme Pêgas (2003) tem por finalidade calcular o imposto de renda e a contribuição social através de uma base estimada. Conforme Silva (2010), neste regime de tributação o contribuinte não pode tomar crédito das operações anteriores, ou seja, a cobrança é cumulativa, dessa forma a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento mensal.

Contudo, os impostos apurados foram: ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. A apuração foi realizada em relação a duas mercadorias, as quais foram analisadas na venda dentro do estado de Santa Catarina, na venda para o estado do Rio Grande do Sul, Paraná, Minas Gerais e Rio de Janeiro, para a venda aos demais estados e por fim, a venda ao mercado externo.

A empresa em estudo possui como ramo de atividade principal, a fabricação de implementos agrícolas, sendo, que dentro desta linha de produtos há mercadorias com diferentes tratamentos fiscais. Para a realização dos cálculos em relação a incidência dos tributos sobre as mercadorias fabricadas, se faz necessário a identificação do produto por sua classificação fiscal, segundo a NCM para que possa ser atribuída a alíquota cabível.

4.1.1 Análise do Produto Hidráulico Frontal

O produto a ser comercializado é uma máquina agrícola intitulada Hidráulico Frontal, cujo código corresponde ao NCM 8430.69.90 (Equipamentos frontais para escavo-carregadoras ou carregadoras) caracterizado como um implemento agrícola de manejo frontal de trator agrícola. Este equipamento dispõe praticidade e agilidade no preparo do solo, aumentando a versatilidade dos tratores agrícolas, uma vez que permite a acoplagem de mais de um equipamento ao mesmo tempo.

Em se tratando da incidência de ICMS na comercialização deste equipamento, vale destacar o Anexo II, art.9º do RICMS SC no que se trata da redução da base de cálculo na comercialização de máquinas e implementos agrícolas relacionados na Seção VII do Anexo 1 (Convênios ICMS 87/91, 65/93, 21/97, 23/98, 05/99, 01/00 e 10/01). A NCM deste equipamento, no entanto, está relacionada na tabela dos produtos beneficiados com a redução da base de cálculo do ICMS. Sendo, portanto, permitido a redução em 67,05% nas operações sujeitas à alíquota de 17%, em 41,66%, nas operações sujeitas à alíquota de 12% e em 41,42% nas operações sujeitas à alíquota de 7%.

Em relação aos impostos federais PIS e COFINS, o equipamento está sujeito às alíquotas de 0,65% e 3,00% consecutivamente, não permitindo apropriação dos créditos na aquisição dos insumos utilizados na fabricação do mesmo. Resultando, contudo, num total de 3,65% de PIS e COFINS sobre o total do valor da venda do produto.

No Lucro presumido, como ressaltado anteriormente, os tributos CSLL e IRPJ, são recolhidos com base na presunção da receita bruta. Assim, na venda do Hidráulico Frontal o imposto federal CSLL sujeita à alíquota de 9%, possui uma presunção de 12%, sobre o valor total da venda do equipamento. Ou seja, é aplicado um percentual de 1,08% sobre o valor real da comercialização do equipamento.

Um diferencial do IRPJ é o valor da base de cálculo, que se exceder R\$ 60.000,00 no trimestre, deve-se aplicar uma alíquota adicional de 10%, sobre o valor excedente, sendo o percentual de presunção de 8%, e a alíquota de IRPJ de 15%. Lembrando que nas demonstrações não foi levado em consideração a alíquota adicional, por se tratar somente de análise de venda do produto. Portanto, o IRPJ somará um percentual de 1,20% sobre o valor total da venda do equipamento.

Segundo a tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI), o produto em estudo apresenta alíquota zero de IPI.

Neste contexto, na Tabela 2 é demonstrada de forma exemplificada, os impostos incidentes na comercialização do Hidráulico Frontal dentro do estado de Santa Catarina.

Tabela 2 - venda de mercadoria dentro do estado de SC

Imposto	Valor Do Produto	Redução BC	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Total Do Imposto
ICMS	46.500,00	67,05	15.321,75	17,00	2.604,69
PIS	46.500,00		46.500,00	0,65	302,25
COFINS	46.500,00		46.500,00	3,00	1.380,00
IRPJ	46.500,00		46.500,00	1,20	558,00
CSLL	46.500,00		46.500,00	1,08	502,20
IPI	46.500,00		0,00	0,00	0,00
TOTAL					5.347,15

Fonte: dados da pesquisa

O ICMS a recolher apurado, na comercialização interna de Santa Catarina, resultou num total de R\$ 2.604,69. Foi considerada a redução de 67,05% da base de cálculo do ICMS aplicando a alíquota interna de 17%. O valor de PIS e COFINS a recolher somou um total de R\$ 1.682,25, sendo aplicada a alíquota de 0,65% para o PIS e a alíquota de 3% para o COFINS. O IPI é o único imposto com alíquota zerada, não interferindo no total de impostos a recolher sobre a comercialização do Hidráulico Frontal.

O equipamento tem o seu valor estimado em R\$ 46.500,00 sendo assim, o total de impostos a recolher é de R\$ 5.347,15, o que representa um percentual de 11,53% do valor da comercialização.

Tabela 3 - venda de mercadoria para os estados de RS, PR, MG, RJ

Imposto	Valor Do Produto	Redução BC	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Total Do Imposto
ICMS	46.500,00	41,66	27.128,10	12,00	3.255,38
PIS	46.500,00		46.500,00	0,65	302,25
COFINS	46.500,00		46.500,00	3,00	1.380,00
IRPJ	46.500,00		46.500,00	1,20	558,00
CSLL	46.500,00		46.500,00	1,08	502,20
IPI	46.500,00		0,00	0,00	0,00
TOTAL					5.997,83

Fonte: dados da pesquisa

Em relação, à tabela 03, a venda para estados como Rio Grande do Sul, Paraná, Minas Gerais, e Rio de Janeiro, a carga tributária é mais elevada em relação a comercialização interna. Nestes estados a alíquota interestadual do ICMS é de 12% com redução na base de cálculo do ICMS de 41,66%. Já os demais impostos possuem as mesmas incidências e alíquotas citadas na comercialização interna demonstrada na Tabela 2. Sendo assim, o valor total dos impostos somados é de R\$ 5.997,83, portanto a porcentagem de impostos incidentes é de 12,94%.

Tabela 4 - Venda de mercadoria para os demais estados

Imposto	Valor Do Produto	Redução BC	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Total Do Imposto
ICMS	46.500,00	41,42	27.239,70	7,00	1906,78
PIS	46.500,00		46.500,00	0,65	302,25
COFINS	46.500,00		46.500,00	3,00	1.380,00
IRPJ	46.500,00		46.500,00	1,20	558,00
CSLL	46.500,00		46.500,00	1,08	502,20
IPI	46.500,00		0,00	0,00	0,00
TOTAL					4.649,23

Fonte: dados da pesquisa

Nos demais estados, conforme Tabela 4, a alíquota interestadual de ICMS aplicada sobre a comercialização do equipamento, é de 7% com redução na base de cálculo de 41,42%. Já os demais impostos de competência federal, também sofrem as mesmas incidências e possuem as mesmas alíquotas analisadas nas tabelas 01 e 02. A comercialização para estes estados representa 10,03% de tributos sobre o valor da venda do produto, resultando um total de R\$ 4.664,23 a recolher. Portanto, esta comercialização interestadual, representa uma carga tributária menor em comparação às vendas internas de Santa Catarina e interestaduais para os estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Paraná e Rio de Janeiro. Na Tabela 5 é evidenciada, os impostos incidentes na venda do Hidráulico Frontal para a Exportação.

Tabela 5 – Venda de mercadoria para Exportação Indireta

Imposto	Taxa	Valor Do Produto	Alíquota (%)	Valor Total Dos Tributos
ICMS		46.500,00	0,00	0,00
PIS		46.500,00	0,00	0,00
COFINS		46.500,00	0,00	0,00
IRPJ		46.500,00	1,20	558,00
CSLL		46.500,00	1,08	502,20
IPI		46.500,00	0,00	0,00
TOTAL				1.060,00

Fonte: dados da pesquisa

No que se refere à exportação indireta, conforme a tabela 5, a mercadoria saía da empresa produtora diretamente para o estabelecimento comercial da empresa exportadora, tendo ela e o fabricante à condição de usufruir de benefícios fiscais, como a não incidência do ICMS, suspensão do IPI, PIS, COFINS, etc. Já para os impostos federais como são utilizados

os mesmos, IRPJ de 1,2% e a CSLL de 1,08%. Dessa forma, os impostos resultam no valor de R\$ 1.060,00. Desta forma toda a responsabilidade no despacho aduaneiro, embarcá-lo para o exterior, por liberar a mercadoria junto à Receita Federal e órgão anuente, de pagamento da mercadoria para o fabricante e toda do comercial exportador, que recebe do cliente.

Tabela 6 – Venda de mercadoria para Exportação Direta

Imposto	Taxa	Alíquota (%)	Valor Do Produto	Valor Total Dos Tributos
ICMS		0,00	46.500,00	0,00
PIS		0,00	46.500,00	0,00
COFINS		0,00	46.500,00	0,00
IRPJ		1,20	46.500,00	558,00
CSLL		1,08	46.500,00	502,20
IPI		0,00	46.500,00	0,00
	Desembaraço			
	Aduaneiro			880,00
	Emissão de			
	certificado			100,00
	Conferencia de			
	Merc.			150,00
TOTAL				2.190,20

Fonte: dados da pesquisa

A Exportação Direta, conforme a Tabela 6, com intermedia de um despachante aduaneiro exige da empresa maior controle da operação ao ponto de ter maior conhecimento do processo. Ela é quem vai produzir a mercadoria de acordo com as exigências feitas, será quem irá liberar a carga para exportação junto à Receita Federal, junto com o serviço do despachante aduaneiro e será o nome dela que estará no conhecimento de transporte internacional na condição de embarcadora.

Neste tipo de exportação o fabricante vai emitir nota de venda para o cliente no exterior, ocorrendo desta forma a não incidência do ICMS, suspensão do IPI, PIS e COFINS. Já para os impostos federais como o IRPJ é de 1,2% e a CSLL é de 1,08%. Dessa forma, os impostos resultam no valor de R\$ 1.060,00.

Entretanto, a fabricante vai ter outras taxas que devem ser levadas em consideração, quanto ao custo final da mercadoria: o serviço de o desembaraço aduaneiro, a emissão de certificado e a conferencia da mercadoria, o que resulta num valor de R\$1.130,00.

Importante lembrar que esses valores correspondem apenas à carga tributária incidente diretamente na exportação e que, além desses valores, o exportador precisa arcar com diversos outros gastos relativos a serviços, equipamentos e instalações que porventura sejam utilizados no despacho aduaneiro da mercadoria.

4.1.2 Análise do produto plaina dianteira

O produto a ser comercializado refere-se a uma Plaina Dianteira, equipamento que funciona acoplado ao equipamento Hidráulico Frontal. Este produto está classificado na NCM 8432.80.00 da tabela TIPI, caracterizando as outras máquinas e aparelhos agrícolas para preparação do solo. A Plaina Dianteira é um equipamento de manejo frontal, desenvolvido sob finalidade de auxiliar o homem do campo em tarefas simples, tais como manutenção de estradas, curvas de nível e terraplanagens de sua propriedade rural.

Em relação ao produto anterior, a apuração dos tributos, ICMS, IPI, CSLL E IRPJ são tratados igual com a mesma alíquota, sendo que a única diferença está na apuração do PIS e COFINS, conforme a NCM do produto este tem incidência monofásica, isto quer dizer que o fabricante paga este imposto a maior para toda a cadeia subsequência, aplicou-se uma alíquota de 2% pra PIS e 9,60% para COFINS. Conforme a lei 10.485/2002 § 2o a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS de que trata este artigo fica reduzida em 48,1%.

Neste contexto, a Tabela 06 apresenta de forma específica o produto plaina dianteira com a venda do mesmo para dentro do estado de Santa Catarina.

Tabela 7- venda de mercadoria dentro do estado de SC

Imposto	Valor Do Produto	Redução BC (%)	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Total Do Imposto
ICMS	8.200,00	67,05	2.701,90	17,00	459,32
PIS	8.200,00	48,10	4.255,80	1,65	70,22
COFINS	8.200,00	48,10	4.255,80	7,60	323,44
IRPJ	8.200,00	0,00	8.200,00	1,20	98,40
CSLL	8.200,00	0,00	8.200,00	1,08	88,56
IPI	8.200,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL					1.404,78

Fonte: dados da pesquisa

O ICMS a recolher apurado, na comercialização interna de Santa Catarina, resultou num total de R\$ 459,32. Foi considerada a redução de 67,05% da base de cálculo do ICMS aplicando a alíquota interna de 17%. O valor de PIS e COFINS a recolher somou um total de R\$ 393,66, sendo aplicada a alíquota de 1,65% para o PIS e a alíquota de 7,60% para o COFINS, mas com redução na base de cálculo em 48,10%. O IPI é o único imposto com alíquota zerada, não interferindo no total de impostos a recolher sobre a comercialização do Plaina dianteira. O equipamento tem o seu valor estimado em tributos em R\$ 1.404, o que representa um percentual de 17.13 % do valor da comercialização. Diante disso, a Tabela 8 apresenta os dados em relação à venda de mercadorias dentro do estado.

Tabela 8 - Venda de mercadoria dentro do estado de SC

Imposto	Valor Do Produto	Redução BC (%)	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Total Do Imposto
ICMS	8.200,00	41,66	4.783,88	12,00	574,07
PIS	8.200,00	48,10	4.255,80	1,65	135,30
COFINS	8.200,00	48,10	4.255,80	7,60	623,20
IRPJ	8.200,00	0,00	8.200,00	1,20	98,40
CSLL	8.200,00	0,00	8.200,00	1,08	88,56
IPI	8.200,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL					1.519,53

Fonte: dados da pesquisa

Em relação, à tabela 8, a venda para estados como Rio Grande do Sul, Paraná, Minas Gerais, e Rio de Janeiro, a carga tributária é mais elevada em relação à comercialização interna. Nestes estados a alíquota interestadual do ICMS é de 12% com redução na base de cálculo do ICMS de 41,66%. Já os demais impostos possuem as mesmas incidências e alíquotas citadas na comercialização interna demonstrada na Tabela 07. Sendo assim, o valor total dos impostos somados é de R\$ 1.519,53, portanto a porcentagem de impostos incidentes é de 18.53%.

Tabela 9- Venda de mercadoria dentro do estado de SC

Imposto	Valor Do Produto	Redução BC (%)	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Total Do Imposto
ICMS	8.200,00	41,42	4.803,56	7,00	336,25
PIS	8.200,00	48,10	4.255,80	1,65	135,30
COFINS	8.200,00	48,10	4.255,80	7,60	623,20
IRPJ	8.200,00	0,00	8.200,00	1,20	98,40
CSLL	8.200,00	0,00	8.200,00	1,08	88,56
IPI	8.200,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL				7,00	1.281,71

Fonte: dados da pesquisa

Nos demais estados, conforme Tabela 9, a alíquota interestadual de ICMS aplicada sobre a comercialização do equipamento, é de 7% com redução na base de cálculo de 41,42%. Já os demais impostos de competência federal, também sofrem as mesmas incidências e possuem as mesmas alíquotas analisadas nas tabelas 07 e 08. A comercialização para estes estados representa 15,63% de tributos sobre o valor da venda do produto, resultando um total de R\$ 1.281,71 a recolher. Portanto, esta comercialização interestadual, representa uma carga tributária menor em comparação às vendas internas de Santa Catarina e interestaduais para os estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Paraná e Rio de Janeiro.

Na Tabela 10 é evidenciada, os impostos incidentes na venda do plaina dianteira para a Exportação.

Tabela 10 – Venda de mercadoria para Exportação Indireta

Imposto	Valor Do Produto	Alíquota (%)	Valor Total Dos Tributos
ICMS	8.200,00	0,00	0,00
PIS	8.200,00	0,00	0,00
COFINS	8.200,00	0,00	0,00
IRPJ	8.200,00	1,20	98,40
CSLL	8.200,00	1,08	88,56
IPI	8.200,00	0,00	0,00
TOTAL			186,96

Fonte: dados da pesquisa

No que se refere à exportação indireta, conforme a Tabela 10, não a incidência do ICMS, suspensão do IPI, PIS e COFINS. Já para os impostos federais como são utilizados os mesmos, IRPJ de 1,2% e a CSLL de 1,08%. Dessa forma, os impostos resultam no valor de R\$ 186,96.

Tabela 11 – Venda de mercadoria para Exportação Direta

Imposto	Taxa	Alíquota (%)	Valor Do Produto	Valor Total Dos Tributos
ICMS		0,00	8.200,00	0,00
PIS		0,00	8.200,00	0,00
COFINS		0,00	8.200,00	0,00
IRPJ		1,20	8.200,00	98,40
CSLL		1,08	8.200,00	88,56
IPI		0,00	8.200,00	0,00
	Desembaraço Aduaneiro			880,00
	Emissão de certificado			100,00
	Conferencia de Merc.			150,00
TOTAL				1.316,96

Fonte: dados da pesquisa

Conforme a Tabela 11, a exportação direta com intermedia de um despachante aduaneiro ocorrendo desta forma a não incidência do ICMS, suspensão do IPI, PIS e COFINS, já para os impostos federais como o IRPJ é de 1,2% e a CSLL é de 1,08%. Dessa forma, os impostos resultam no valor de R\$ 1.316,96.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo geral apurar a diferença de incidência tributária em uma operação de exportação e a comercialização no mercado nacional em uma indústria de máquinas agrícolas do Oeste de Santa Catarina. A metodologia empregada caracterizou-se como pesquisa exploratória, quantitativa, e estudo de caso desenvolvida em uma empresa que atua no setor industrial do ramo de máquinas e implementos agrícolas no município de São João do Oeste –

SC, definida como a amostra da pesquisa, que foi escolhida intencionalmente e por acessibilidade dos dados, de modo que os dados foram coletados a partir das demonstrações contábeis e relatórios empresariais do ano de 2016.

Os resultados evidenciados pelo estudo destacam que em relação ao mercado nacional há a incidência tributária dos impostos federais: COFINS e PIS, CSLLIRPJ, e o ICMS. Em relação a tributação na exportação se constatou que há isenção do PIS/COFINS, e não incidência do ICMS. Já os demais tributos: CSLL e IRPJ são tributados.

Os achados revelam que no mercado interno existe uma variação de impostos devido a diferença de alíquota do ICMS de um estado para outro. Na comercialização interna de Santa Catarina, constatou-se uma carga tributária de R\$ 2.604,69 de ICMS, devido a alíquota do tributo sendo de 17% com redução de base de cálculo de 67,05%. Já na comercialização interestadual para os estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Paraná e Rio de Janeiro, a carga tributária é mais elevada do país, devido que a redução de base de cálculo é menor de sendo de 41,66% e a alíquota é de 12%, o que eleva seu custo. Em relação aos demais estados constatou-se que é a menor carga tributária, com ICMS de 7% e redução na base de cálculo de 41,42% sendo o valor de R\$ 1.906,78. Sendo o ICMS o único tributo que diferencia o custo final tributário de um estado para outro, pois os outros impostos são tributados igualmente.

Quanto à exportação a empresa constatou que devido a incentivos fiscais do governo para aquecer a economia brasileira e incentivar as empresas fabricantes a exportar, que tem a intenção de deixar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional. O exportador tem imunidade de pagamento IPI, a não incidência do Imposto ICMS, o PIS e COFINS. A exportadora somente ficara com o ônus tributável do IRPJ E CSLL.

Comparando a incidência tributária na exportação e a comercialização no mercado nacional, constatou-se que na exportação há duas modalidades de venda ao mercado internacional: exportação direta e indireta. Em ambos os casos o valor da tributação é de R\$ 1.060,00, mas o que difere uma da outra são as taxas aduaneiras que no caso da direta deve ser pago pela empresa fabricante para o despachante aduaneiro. Entretanto, o fabricante precisa levar em consideração outros fatores na hora de escolher a modalidade de exportação, que serão de extrema importância para tomada de decisão para ingressar no mercado externo.

Conclui-se que a incidência tributária não pode ser o único fator levado em consideração pelas empresas brasileiras que querem ingressar no mercado externo, pois tanto a venda para o mercado interno como à exportação são importantes para a empresa. Nesse sentido, pode-se destacar algumas vantagens da empresa se internacionalizar: à diversificação de mercados, aumento de produtividade, melhoria na qualidade do produto. Portanto, trazendo melhorias significativas, tanto dentro da empresa, com novos padrões gerenciais, novas tecnologias, novas formas de gestão, qualificação da mão de obra, agregação de valor à marca, quanto fora, com melhoria da imagem: frente a clientes, fornecedores e concorrentes.

Como sugestão e recomendações para pesquisas futuras, sugere-se que seja realizado um estudo sobre a viabilidade econômica, não só analisando os tributos, mas também todos os custos diretos e indiretos incidentes sobre a comercialização de um produto dentro do país quanto fora dele.

REFERÊNCIAS

ABIMAQ. **Clipping e Tendências**. Mercado em crescimento. Disponível em: <<http://www.abimaq.org.br/site.aspx/Imprensa-ClippingTendenciasdetalhe?DetalheClipping=1506>>. Acesso em: 20 mai. 2016.

APRENDENDO A EXPORTAR. **Como exportar**. Disponível em:

<http://www.aprendendoaexportar.gov.br/maquinas/como_exp/index.asp>. Acesso em: 20 mai. 2016.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva 2010.

BARBOSA, Paulo Sérgio. **Competindo no comércio internacional**: uma visão geral do processo de exportação. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTRO, José Augusto. **Exportação**: aspectos práticos e operacionais. 1. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributário e societária para advogados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GALHARDO, Alexandre. **Quais os benefícios fiscais para quem quer exportar?** São Paulo, 2011. Revista Exame. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/pme/noticias/quais-os-beneficios-fiscais-para-quem-quer-exportar>>. Acesso em: 24 mai. 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LOPES Vazquez, Jose. **Comercio exterior brasileiro**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUDOVICO, Nelson. **Logística internacional**: um enfoque em comércio exterior. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2011.

MERETH JUNIOR, Adilson et al. **Como exportar equipamentos e máquinas**. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/AdilsonMereth/artigo-exportao-maquinas-e-equipamentos>>. Acesso em: 24 mai. 2016.

O GLOBO. **De 30 países, Brasil é o que oferece menor retorno dos impostos ao cidadão**. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/noticias/de-30-paises-brasil-e-o-que-oferece-menor-retorno-dos-impostos-ao-cidadao>>. Acesso em: 27 mai. 2016.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins; et al. **Manual da Contabilidade Tributária**: textos e teses com as respostas. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Rodrigo Rios Faria de; GONÇALVES, Marina. **A importância do planejamento tributário para as empresas**. Disponível em publicacoes.fatea.br/index.php/janus/article/download/963/743. Acesso em: 24 abr. 2016

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

RAMPAZZO, Sônia Elisete; CORRÊA, Fernanda Zanin Mota. **Desmitificando a metodologia científica: guia prático de produção de trabalhos acadêmicos**. 1. ed. Erechim: Habilis, 2008.

SANTA CATARINA. **RICMS-SC**. Da Incidência. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms_01_00.htm. Acesso em: 20 de mai. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Jose Sousa. **Prepare-se para exportar**. Brasília: JSS Consultoria e empreendimentos, 2000.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade geral e tributária**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2010.

SILLOS, Lívio Augusto de. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Liv. e Ed. Universitária de Direito, 2005.

SOUZA, Claudio Luiz Gonçalves de. **A teoria geral do comércio exterior: aspectos jurídicos e operacionais**. Belo Horizonte: Editora Líder, 2003.

ORGANIZAÇÃO ESTRATÉGICA DE PROCESSOS DE INOVAÇÃO: UM ESTUDO NA AGROINDÚSTRIA

Alex Borsoi

Discente do Mestrado em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
alexborsoi@unochapeco.edu.br

Daiane Deon

Discente Mestrado em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
daia_deon@unochapeco.edu.br

Claudio Alcides Jacoski

Docente do Mestrado em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
claudio@unochapeco.edu.br

Odilon Luiz Poli

Docente do Mestrado em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
odilon@unochapeco.edu.br

RESUMO

Inovação pode ser considerada a implementação de um produto, bem ou serviço, novo ou melhorado, um processo, um novo método de marketing, ou novo método organizacional nas práticas do negócio, o qual busca melhorar o desempenho e a performance de qualquer empresa no mercado competitivo. As cadeias produtivas de aves, por sua vez, também buscam inovar em seus processos e produtos, através de estratégias que aumentem sua competitividade, como é a empresa analisada neste estudo de caso. O objetivo deste estudo é analisar os procedimentos estratégicos de processos de inovação de uma agroindústria, destacando o posicionamento da empresa frente à inovação. Para tanto, utilizou-se entrevistas estruturadas, aplicadas aos gestores responsáveis e participantes do desenvolvimento de estratégias de inovação da empresa. E através dessas informações obtidas pelo questionário, obteve-se base para a formação da análise da organização estratégica de processos de inovação adotados pela empresa. Diante da pesquisa realizada observou-se que a empresa em estudo atua com visão inovadora, fazendo com que todos os colaboradores tenham participação nos processos de inovação. Para melhorar o gerenciamento e fluxo de informações voltado a inovação criou um centro, onde reúne profissionais com alta capacidade de criar e inovar.

Palavras-chave: Inovação; Agroindústria; Cadeia produtiva de aves.

1 INTRODUÇÃO

As cadeias produtivas para Triches, Siman e Caldart (2004, p. 3), “constituem-se de um conjunto de etapas pelas quais passam e são processados e transformados os diversos bens intermediários”. Também pode ser conceituado como um conjunto de atividades econômicas que se articulam progressivamente, desde o início da elaboração de um produto.

Uma cadeia de produção agroindustrial pode ser segmentada, de acordo com Batalha (1997) de jusante a montante, em três macrossegmentos: a comercialização: que representa as empresas que estão em contato com o cliente final da cadeia de produção, viabilizando o consumo e o comércio dos produtos finais; a industrialização: que representa as indústrias responsáveis pela transformação das matérias-primas em produtos finais destinados ao

consumidor; e, produção de matérias-primas: que reúne as empresas que fornecem as matérias-primas iniciais para que outras avancem no processo de elaboração do produto final.

A cadeia agroindustrial da avicultura de corte, por sua vez, é composta por empresas que compram as matrizes, fazem a recria, produzem os ovos, mantêm o controle sobre os incubatórios, produzindo os pintinhos de um dia, integrando o sistema de produção de frangos e realizando o abate e todo o processo de industrialização. (SANTINI; SOUZA FILHO, 2002).

Para Schumpeter (1982), as possibilidades de inovações podem estar relacionadas a função produto, por estar relacionada à introdução de um novo bem e este produto pode ser totalmente novo no mercado de atuação ou somente apresentar qualidades diferenciadas de um produto já existente. E a inovação estaria baseada em um novo método de produção, o qual ainda não tenha sido testado pela experiência no ramo próprio da indústria de transformação e pode consistir em uma nova maneira de manejar comercialmente uma mercadoria.

Nas cadeias agroindustriais da pecuária de corte, avicultura e suinocultura, especificamente nos segmentos de processamento, as inovações são caracterizadas tanto pelo caráter da difusão como do esforço inventivo. Pois, as empresas inovam ao adquirir equipamentos para implementar novos processos e também na produção e comercialização de novos produtos, sejam de produtos já existentes ou não. (SANTINI; SOUZA FILHO, 2002).

Para compreender como se caracteriza a evolução existente na cadeia produtiva e apresentar a organização estratégica dos processos de inovação em uma agroindústria, e seu posicionamento frente à inovação, é que se constituiu o escopo desta pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Cadeias produtivas

Conforme Emrich (2012) a cadeia produtiva pode ser caracterizada como o conjunto de componentes interativos, o qual inclui: sistemas produtivos; fornecedores de insumos e serviços; indústria de processamento e transformação; agentes de distribuição e comercialização, e; consumidores finais.

Nesse sentido, Triches, Siman e Caldart (2004), acrescentam que as cadeias resultam da crescente divisão e especialização do trabalho e na maior interdependência entre todos os segmentos produtivos, que incluem os elos entre matérias-primas básicas, as máquinas e equipamentos, os produtos de consumo intermediário e produto final, bem como com sua distribuição e comercialização.

Conforme Emrich (2012) a cadeia produtiva tem como objetivo suprir o consumidor final de determinado produto ou subproduto com qualidade e quantidade compatíveis com as suas necessidades e a preço competitivo. Mesmo que uma cadeia produtiva não se apresente com uma estrutura fisicamente, é uma importante estrutura organizacional.

Para Batalha (1997) as cadeias de produção estão ligadas principalmente a três elementos básicos. Os quais são:

- A cadeia de produção é uma sucessão de operações de transformação dissociáveis, capazes de ser separadas e ligadas entre si por um encadeamento técnico;
- A cadeia de produção é também um conjunto de relações comerciais e financeiras que estabelecem, entre todos os estados de transformação, um fluxo de troca, situado de montante e jusante, entre fornecedores e clientes;
- A cadeia de produção é um conjunto de ações econômicas que presidem a valoração dos meios de produção e asseguram a articulação das operações.

Para a análise da evolução da cadeia produtiva, Triches, Siman e Caldart (2004) apontam três fatores considerados fundamentais observar: os relacionados à macroestrutura em que a

cadeia está inserida, os condicionantes impostos por esta macroestrutura; os diversos tipos de processos que ocorrem no interior das cadeias como, compra e venda, troca de informações, estabelecimento e repactuação de acordos e normas de conduta, entre outras; os comportamentos dos agentes formadores da cadeia e as organizações estritamente associadas.

Triches, Siman e Caldart (2004), concluem que o estudo das cadeias, é desenvolvido sob a ótica da integração das atividades de insumos e produtos, tendo em consideração sempre o conhecimento e a dimensão de mercados estratégicos. Assim permitindo a busca do desenvolvimento articulado entre agentes privados, governamentais e de ciências e tecnologia, visando à geração de maior valor agregado.

2.1.1 Cadeias produtivas de aves

Conforme Triches, Siman e Caldart (2004) a produção brasileira de carne de frango teve um rápido desenvolvimento, levando o Brasil a ser um dos principais produtores mundiais. Um dos fatores que impulsionaram o Brasil para esta posição mundial foram as condições climáticas favoráveis no território, para a produção de sua matéria-prima, principalmente os derivados de milho de soja, assim eliminando a dependência do mercado externo e aumento seu poder produtivo e competitivo.

O sistema de produção da cadeia da carne de frango pode ser caracterizado ainda, conforme Triches, Siman e Caldart (2004, p. 4) “(...) pelos segmentos de seleção genética, de criação de matrizes avós (avoseiro), de criação de matrizes pais (matrizeiro) e pelos segmentos de engorda, de abate, de distribuição, de rações, de medicamentos e de coordenação central”.

Uma cadeia de produção agroindustrial pode ser segmentada, de acordo com Batalha (1997) em três segmentos: comercialização, industrialização e produção de matérias-primas, conforme já conhecido pela bibliografia.

2.1.2 Cadeia agroindustrial da avicultura de corte

A cadeia agroindustrial da avicultura de corte, para Santini e Souza Filho (2002) é composta por empresas que compram as matrizes, fazem a recria, produzem os ovos, mantêm o controle sobre os incubatórios, produzindo os pintinhos de um dia, integram o sistema de produção de frangos e realizam o abate e todo o processo de industrialização.

No que se refere ao sistema de distribuição de frango e derivados consiste de unidades atacadistas e de unidades de comércio varejista. Conforme Santini e Souza Filho (2002, p.3):

(...) à perecibilidade do produto, as unidades atacadistas são controladas pela firma proprietária do frigorífico/abatedouro, via integração ou concessão de franquias. Sua estrutura consiste de filiais nos principais centros consumidores, com câmaras frias, frota de veículos para distribuição local e equipe de vendedores. As unidades de comércio varejista são independentes. Geralmente, o fluxo de produtos ocorre diretamente dos abatedouros para grandes estabelecimentos de varejo, ou, no caso de exportação, diretamente para os navios com *containers* fechados e inspecionados no próprio abatedouro.

Segundo Santini e Souza Filho (2002) na cadeia avícola nacional o principal produto ainda é o frango inteiro, congelado ou resfriado, mas, com tendência internacional, a participação dos cortes de frango e frango industrializado vem crescendo. Apesar de ser basicamente uma *commodity*, o frango inteiro ou em partes pode apresentar diferenciações conforme o mercado a que se destina.

Santini e Souza Filho (2002) destacam que os principais produtos industrializados, com maior valor agregado são utilizados pelas empresas mais modernas para atender à parcela da população com maior poder aquisitivo. E os subprodutos são as farinhas de carne, de pena e de sangue, que se destinam a integrar a própria ração das aves e alimentação de outros.

2.2 Explorando a inovação

De acordo com o manual de Oslo (1997, p. 55), “Uma inovação é a implementação de um produto (bem ou serviço), novo ou significativamente melhorado, ou um processo, ou um novo método de marketing, ou novo método organizacional nas práticas do negócio, na organização do local de trabalho ou nas relações externas.”

Conforme Coral et al (2009) “A importância da inovação pode ser estabelecida, entre outros aspectos, com base no ciclo de vida do produto. Todo o produto tem um ciclo de vida, o qual é desenvolvido, tem uma fase de crescimento comercial, atinge a maturidade e, depois de certo tempo, começa a fase de declínio”.

Para Schumpeter (1985), as possibilidades de inovações podem estar relacionadas a função produto, por estar relacionada à introdução de um novo bem e este produto pode ser totalmente novo no mercado de atuação ou somente apresentar qualidades diferenciadas de um produto já existente. A inovação estaria baseada em um novo método de produção. O qual ainda não tenha sido testado pela experiência no ramo próprio da indústria de transformação e pode consistir em uma nova maneira de manejar comercialmente uma mercadoria.

O Manual de Oslo (1997) diferencia quatro principais tipos de inovação: de produto, de processos, de marketing e organizacional:

- Inovação de produto: é a introdução de um bem ou serviço novo ou melhorado no que concerne a suas características ou usos previstos. Inclui melhoramento significativo em especificações técnicas, componentes e materiais, software incorporados, facilidade de uso ou outras características funcionais.
- Inovação de processos: é a implementação de um método de produção ou distribuição novo ou significativamente melhorado. Inclui mudanças significativas em técnicas, equipamentos e/ou software.
- Inovação de marketing: é a implementação de um novo modelo de marketing com mudanças significativas na concepção do produto ou em sua embalagem, no posicionamento do produto, em sua promoção ou na fixação dos preços.
- Inovação organizacional: é a implementação de um novo método organizacional nas práticas de negócios da empresa, na organização de seu local de trabalho ou em suas relações externas.

A abertura de um novo mercado também pode significar uma inovação, Santini, Souza Filho e Bánkuti (2005) explicam que no sentido de que o ramo da indústria de transformação do país, mudança pode ser representada pela conquista de uma nova fonte de oferta de matérias-primas ou de bens semimanufaturados, ou por meio do estabelecimento de uma nova organização de qualquer indústria, como a criação de uma posição de monopólio.

Santini, Souza Filho e Bánkuti (2005, p.12) destacam que no processo de desenvolvimento de inovações, seja de produto ou processo, é de fundamental importância o acesso à informação técnica e ao conhecimento: “A informação técnica muitas vezes, pode estar disponível para todos os agentes no mercado, no sentido de que ela pode ser usada (sem valor de uso). No entanto, o conhecimento não se encontra totalmente disponível, devido ao esforço necessário para compreendê-lo e explorá-lo”.

Conforme Manual de Oslo (1997), a origem das atividades de inovação varia muito de empresa para empresa, pois em algumas empresas inserem-se em projetos de inovação bem definidos, como o desenvolvimento e a introdução de um novo produto, enquanto outras realizam melhoramentos contínuos em seus produtos, processos e operações. Empresas de ambos os tipos podem ser inovadoras, pois uma inovação pode consistir na implementação de uma única mudança significativa, ou em uma série de pequenas mudanças incrementais que constituem mudanças significativas.

Sobre as inovações de produtos nos segmentos de carnes, Santini, Souza Filho e Bánkuti (2005) destacam que podem ser marcadas por pequenas mudanças, como em tamanhos de embalagens, onde podem ser reduzidas as dimensões do pacote, o design das embalagens, utilização de novos aditivos, também na venda de produtos fatiados, entre outros. Geralmente atendendo a uma necessidade criada pelo consumidor. Assim destacando a importância do papel deste agente.

Além dos consumidores Santini, Souza Filho e Bánkuti (2005), apresentam outros agentes que auxiliam este processo de inovação nas empresas, tais como os fornecedores de equipamentos, universidades, os institutos de pesquisa, os órgãos financiadores e outras empresas de embalagens, temperos e insumos. Também se pode ressaltar as parcerias entre as agroindústrias, as quais permitem o acesso e a troca de informações, visando melhorias e ações evolutivas.

Santini, Souza Filho e Bánkuti (2005, p.18) destacam que: “O padrão de inovação na agroindústria está intimamente ligado à dinâmica do setor, ao porte e à capacidade financeira da empresa, à extensão geográfica de atuação e à própria concorrência, entre outros fatores”. Na agroindústria, Santini, Souza Filho e Bánkuti (2005) distinguem quatro padrões de inovação:

- Adaptações por multinacionais: empresas multinacionais são, de uma maneira geral, inovadoras em produtos e processos no âmbito nacional. Isso significa que tais empresas, quando adotam uma inovação, são geralmente pioneiras no mercado interno. Esta inovação, seja a introdução de novos produtos seja a alteração do processo produtivo, é geralmente gerada na matriz do grupo ou em centros de competência no exterior, cabendo às filiais brasileiras a adaptação dessas mudanças.
- Inovações nacionais espelhadas no mercado externo: empresas nacionais, em geral de médio e grande portes, desenvolvem mudanças em produto e em processo, que caracterizam uma inovação no mercado interno. Tais mudanças, embora representem inovações para o mercado nacional, são geralmente cópias ou adaptações de produtos ou processos já existentes em outros mercados, como Estados Unidos e Europa. Assim, este tipo de inovação não pode ser classificado como genuinamente nacional.
- Inovações espelhadas no mercado nacional: empresas nacionais de menor porte tendem a atuar em mercados menores (regionais e locais) ou mesmo em nichos de mercado. Tais empresas tendem a ser seguidoras e não inovadoras, até por uma questão de capacidade financeira. Em geral, essas empresas espelham-se em grandes empresas (multinacionais ou não) para inovarem em produto ou em processo; trata-se de empresas que “copiam” o que já foi lançado no mercado nacional para atender ao consumidor e fazer face à concorrência, por uma questão de sobrevivência.
- Inovações genuinamente nacionais: são raros os casos de empresas, no Brasil, que desenvolvem inovações genuinamente nacionais, ou seja, mudanças que representem novidade para o mercado mundial. Estes casos geralmente limitam-se a empresas nacionais, que se posicionam entre as líderes no mercado mundial, e, inseridas em mercados mais competitivos.

Alguns exemplos de inovações que ocorreram na agroindústria segundo Santini, Souza Filho e Bánkuti (2005), se deram no processamento de frangos, onde ocorreram mudanças no sistema de cozimento dos alimentos e a introdução de linhas de produção para os pratos prontos e pizzas. No corte e na desossa automática, alguns equipamentos alcançam capacidade nominal para 6 mil aves/hora e podem realizar até 16 tipos de cortes nas carcaças, atendendo a diferentes mercados, assim reduzindo os custos operacionais, aumentando a produtividade e padronizando os processos. Além destas, apontam como inovações, as identificadas no processo, onde ocorre

adaptação de máquinas e equipamentos já existentes na planta, em outras palavras, o melhor aproveitamento do *layout* da empresa.

Schumpeter (1985) considera que as inovações são cíclicas, pois uma inovação gera a necessidade de outra, como por exemplo, a inovação dos teares, que gera a necessidade de novas máquinas e destas, a necessidade de novas peças para as máquinas, que geram necessidade de inovação para outras. Como na cadeia agroindustrial da avicultura de corte, onde a fábrica gera a necessidade de um novo processo, que gera a necessidade de novos equipamentos, que por sua vez, gera necessidade de outras inovações.

Para tanto, Schumpeter (1985), conclui que as inovações não necessariamente precisam ser invenções, podem ser combinações de elementos variados, que agrupados formam um novo elemento. Ainda o autor destaca que as inovações surgem a partir da pressão de uma necessidade, onde obriga o aparato produtivo a modificar-se.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa contou com um estudo de caso, que de acordo com Gil (2010) consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados. Em outras palavras proporciona maior detalhamento sobre o assunto explorado.

De acordo com a abordagem do problema, é uma pesquisa de caráter qualitativo que consiste em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexibilidade do comportamento humano. E assim fornece detalhes referentes às investigações, hábitos e atitudes (MARCONI; LAKATOS, 2011).

Quanto aos procedimentos utilizados, o estudo adotou entrevistas estruturadas para alguns gestores, e em outros foi utilizado questionário, e para melhor estruturação fez-se uso de pesquisa documental. Segundo Marconi e Lakatos (2010), a entrevista estruturada é aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido. Já o questionário é um instrumento de coleta de dados, construído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. E a pesquisa documental é a fonte de coleta de dados que está restrita a documentos.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Estudo de Caso

A empresa em estudo é uma grande agroindústria, o qual se originou na associação entre duas grandes indústrias alimentícias. A empresa surgiu como uma das maiores companhias do setor alimentício brasileiro, reforçando a presença do Brasil como potência no setor do agronegócio. Esta associação foi anunciada em 19 de maio de 2009 e concluída em 2012, após ter-se cumprido o Termo de Compromisso de Desempenho (TCD) conforme acordado com o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). A empresa possui aproximadamente 105.000 funcionários distribuídos nos mais diversos continentes.

No Brasil conta com 35 fábricas de processamento de carnes, três de margarinas, três de massas, uma de sobremesas e três de esmagamento de soja, e possui vinte Centros de Distribuição. No exterior conta com 13 fábricas e vinte centros de distribuição nos mais diversos continentes. Com marcas consagradas no mundo todo, a empresa investe em inovação buscando desenvolver produtos que atendam a necessidade do consumidor.

O processo de inovação na empresa em estudo, hoje tem início formal a partir de reuniões semanais denominadas IPT (*Innovation Project Tracking*). Destas reuniões participam áreas de Marketing Global, Engenharia, Pesquisa e Desenvolvimento, Garantia de Qualidade, Ciex (Centro de inteligência e excelência). Sendo o foco principal a construção de conceitos

inovadores, avaliação de viabilidade econômico-financeira, aderência às estratégias das marcas, dentre outros.

Cerca de 20 a 30 pessoas participam destas reuniões semanais, onde as áreas são representadas por um número limitado de pessoas. Porém, o desenvolvimento e implantação envolvem setores inteiros e, certamente, mais de 200 pessoas trabalham diretamente com inovação. Entretanto, atualmente a empresa acredita que a inovação deve estar no dia a dia de todas as áreas, independentemente de seu foco de atuação, seja P&D, Marketing, Operações, Comercial, Recursos Humanos.

As estratégias de inovação na empresa em estudo surgem a partir de 4 tendências globais relacionadas à realidade humana, as quais foram desdobradas em algumas micro tendências, que, por sua vez, são desdobradas até novos conceitos.

Pode-se dizer que as mesmas começam a partir das necessidades do consumidor, das estratégias de marca e categoria, e da gestão de portfólios, entre outros *inputs* (entradas) que configuram uma demanda. Assim surgem várias ideias, e essas são filtradas da seguinte forma: 1º o posicionamento da marca; 2º os benefícios do produto; e 3º *Target*/consumo. Em seguida é conceitualizado o produto esclarecendo a formulação e seu menu, é realizado o estudo da embalagem, e finalizado com um plano de *business plan* (plano de negócios), a formação do preço, o plano de produção e estratégia de “*go to market*”. A inovação envolve cinco etapas: 1º aprovação da ideia e especificação do produto; 2º aprovação do produto; 3º aprovação de investimento/capital; 4º aprovação de lançamento; e, 5º avaliação de lançamento de projeto.

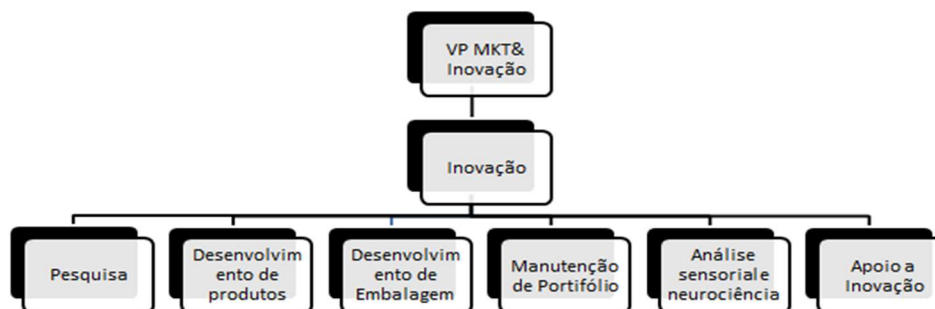
Em julho de 2013, foi inaugurado o centro de inovação e desenvolvimento tecnológico no setor de alimentos, em busca de melhora no gerenciamento das estratégias de inovação. É considerado um modelo de sustentabilidade e tecnologia de construção civil. Com área de 12.500m², o centro segue os mais exigentes padrões de normas ambientais e comporta uma planta piloto com capacidade para realizar pesquisas experimentais e testes em e sala industrial.

O Centro de Inovação surgiu após a fusão das empresas. Cada uma das duas empresas havia uma equipe de P&D em diferentes locais. E a partir da fusão, foi criado um único centro de Inovação em São Paulo, o qual está localizado no mesmo terreno do centro de distribuição, com o objetivo de reunir as P&D das duas empresas. O centro foi criado em São Paulo, porque é próximo dos grandes centros, aos principais mercados consumidores e aos centros de inovações de seus principais fornecedores.

O centro é composto pela diretoria de P&D e qualidade, responsável pela pesquisa e desenvolvimento de produtos cárneos, massas, margarinas, vegetais e embalagem, bem como pelo Sistema da Qualidade, recebeu investimento de R\$ 106 milhões da Financiadora Nacional de Projetos (Finep), a principal instituição brasileira de apoio à Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação.

A estrutura organizacional do centro de inovação é formada pelo marketing e inovação, que é formado pelo setor de inovação, e o mesmo é formado pelos setores de pesquisa, desenvolvimento de produto, desenvolvimento de embalagens, manutenção de portfólio, análise sensorial e *neuroscience* e apoio à inovação. Como apresentado na figura 1.

Figura 1 - Estrutura organizacional do centro de inovação da agroindústria



Fonte: Dados da empresa, 2016.

Pelo fato do IPT (*Innovation Project Tracking*) contar com várias áreas da empresa, o fórum inicial conta profissionais de diversas formações, sendo que concentram-se profissionais com níveis de vice-presidência à especialistas. A reunião acontece no Centro de Inovações em Jundiá, porém muitos participantes do escritório de São Paulo também participam presencialmente e outros via teleconferência (aqueles baseados em Curitiba, por exemplo). O Centro de Pesquisa da Empresa conta com cerca de 180 colaboradores.

A partir da criação do centro de inovação, a empresa contempla uma revisão anual das estratégias de desenvolvimento e lançamento de novos produtos. Sendo que o que gerencia a estratégia são as tendências de Mercado e centro de Inovação viabiliza estes conceitos. Além disso, ocorreu mudança de estrutura (organograma e funções), mudança da área e forma de atuação da P&D junto às operações. Também consideram que a principal mudança está no âmbito do consumidor, estimulando-o a desenvolver os pratos com os produtos, criar novas categorias, estimulando a criatividade dos consumidores.

Os trabalhos do no centro de inovação são realizados em um ambiente de alta diversidade cultural, diferentes vivências e óticas, enriquecem os projetos com maior segurança para a tomada de decisões. Os projetos passam a ser mais assertivos, e assim a empresa amplia a inovação e qualidade.

Antes da criação do Centro de Inovação, os contatos entre os setores, qualidade, marketing e P&D era feito por telefone, dificultando o bom desempenho dos projetos, após a criação do centro, houve uma aproximação do P&D com a área de Marketing e qualidade. Os criadores dos produtos ficam próximos facilitando a comunicação e resolução de problemas. Porém, apesar de por um lado ganhar com a centralização das equipes em São Paulo, por outro, neste novo método de trabalho a equipe de P&D ficou mais distante, ficando corporativamente com menos contato físico com as fábricas.

Desde a criação do centro de Inovação em 2013, todos os processos e produtos passaram a ser criados no centro em São Paulo. Alguns dos produtos criados foram: Linha de congelados saudáveis e *gourmet* James Oliver (o *chef* mais famoso do mundo James Oliver se uniu com a maior empresa, para desenvolver projetos que ajudam as pessoas se alimentar melhor); Embalagem Tripartida para *stroganoff*, arroz, e batata palha; Pratos prontos; Salaminhos (aperitivo); Produtos com redução de sódio, entre outros. Pois, as expectativas com o centro de inovação, é promover produtos inovadores, que atendam a necessidade de seus consumidores. A empresa também destaca o anseio por promover conexões entre as equipes de projetos, oficinas de trabalho, com diversas regiões do mundo, transformando o conceito de centro de Inovação global.

Para estimular o espírito de Inovação de seus colaboradores a empresa possui meios - programas, eventos, oficinas e canais de comunicação - que permitem captar ideias e propostas

de projeto. São exemplos de programas: o “Olheiros da Inovação” criado pelo setor de *Open innovation*, que tem por objetivo engajar os colaboradores da empresa no movimento de Inovação, possibilitando a contribuição e a escolha; o *Food lovers* que objetiva encontrar soluções para os desafios mais relevantes para a Companhia, através de construção de grupos diversificados de pessoas, com conhecimento, culturas e visões distintos e empoderá-las com a liberdade que estimula inovação.

Todos os setores são estimulados e motivados a serem atores neste processo de Inovação. A empresa sabe que não é *benchmark* mundial e por isso, está em constante melhoria no processo de inovação e desenvolvimento de novos produtos. Há o entendimento que precisam ter maior atuação na geração de novos produtos e processos, mas também na melhoria de processos junto às fábricas.

4.2 Análise do posicionamento da empresa frente à inovação

Diante do exposto é possível observar que a empresa em estudo, considera a inovação fator fundamental para seu desenvolvimento, e posicionamento estratégico diante de um mercado competitivo.

A empresa sempre atuou com visão inovadora, porém, essa visão era pouco compartilhada entre as unidades. Ou seja, a inovação nos processos, nos produtos, na embalagem, entre outras, sempre existiu, mas eram pouco evidenciadas pelos envolvidos. Em busca do posicionamento estratégico no mercado a empresa passa entender o quanto é importante a participação desses envolvidos. Para isso elabora programas, eventos, oficinas e canais de comunicação - que permitem captar ideias e propostas de projeto.

Além disso, a empresa criou em 2013 o centro de inovação, em uma localização estratégica no estado de São Paulo, onde reuniu os melhores profissionais da companhia em pesquisa e desenvolvimento. A partir deste centro de inovação a empresa buscou a melhora no gerenciamento das estratégias de inovação. Através da concentração de esforços para o desenvolvimento de novos processos, produtos, tecnologias e promoção, e assim buscando melhorar a performance no mercado.

Para tanto, fica claro o quanto a empresa está engajada na gestão e no processo de inovar, pois todas as decisões estão estrategicamente relacionadas na organização e nos processos da empresa. Estas ações fazem com que a companhia se posicione no mercado e se destaque como empresa inovadora.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Gerenciar a inovação em uma grande companhia requer esforço contínuo, para isso são necessários profissionais especializados e colaboradores capacitados, cabendo a empresa o papel de oportunizar tais capacitações. Além disso, é necessário se ter objetivos claros, e principalmente abertura para a participação de todos no desenvolvimento de ideias, as quais geram a inovação.

A empresa em estudo destaca-se como inovadora, pois trabalha de forma estratégica gerenciando as inovações, assim viabilizando os resultados consequentemente tornando-se uma organização eficiente. Como uma inovação não é aleatória e não acontece esporadicamente, precisa ser gerida para que a inovação seja sistêmica, e a empresa consiga constituir uma cultura forte, o envolvimento e disciplina de todos no processo de inovação, e tem como base a construção de novos conhecimentos.

Portanto, os esforços inovativos na empresa estão em diferentes níveis, variando desde o desenvolvimento de novos produtos, desenvolvimento e de embalagens, aprimoramento de processos produtivos, inserção de um produto novo no mercado em que atua. A empresa parte

do princípio que a inovação é um diferencial competitivo, sendo peça chave para uma organização manter-se no mercado.

REFERÊNCIAS

BATALHA, Mário O. **Gestão Agroindustrial: Grupo de estudos e pesquisas agroindústrias**. São Paulo SP, Atlas S/A. 1997.

CORAL, Eliza; OGLIARI, Andre; ABREU Aline F. de. **Gestão Integrada da Inovação: Estratégia, Organização e desenvolvimento de produtos**. São Paulo: Atlas, 2009.

EMRICH, Eduardo B. **Indicadores de inovação tecnológica na cadeia produtiva de tomate**. 2012. 100 f. Tese (Doutorado em Agronomia/Fitotecnia) Universidade Federal de Lavras, 2012.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos De Pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas S. A.2010.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7ª ed. São Paulo: Atlas. S.A., 2010.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia Científica**. 6ª ed. São Paulo: Atlas S.A., 2011.

OECD. **Manual de Oslo: Diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação**. 1997.

SCHUMPETER, Joseph. A. **A Teoria do Desenvolvimento Econômico**. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

SANTINI, Giuliana Aparecida; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles de. Mudanças tecnológicas em cadeias agroindustriais: uma análise dos elos de processamento da pecuária de corte, avicultura de corte e suinocultura. In: **Diretório da Pesquisa privada no Brasil, 2002/2003**.

SANTINI, Giuliana A.; SOUZA FILHO, Hildo M. de; BÁNKUTI, Sandra M. S. Inovações tecnológicas em cadeias agroindustriais: alguns casos do segmento de processamento de carnes, leite e café no Brasil. In: **Diretório da Pesquisa Privada no Brasil**, financiado pela FINEP, 2005/2006.

TRICHES, Divanildo; CALDART, Wilson, L.; SIMAN, Renildes F. e STÜLP, Valter J. A cadeia produtiva da carne de frango da serra gaúcha: Uma análise da estrutura de produção e mercado. In: **Congresso da sociedade brasileira de economia e sociologia rural, XLIII, Ribeirão Preto**, USP, Ribeirão Preto: v. 1, 24 a 15 de setembro. 2004.

PERFIL DOS ARTIGOS SOBRE AUDITORIA PUBLICADOS NOS ANAIS DO CONGRESSO DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA DA USP NOS ANOS DE 2010 A 2016

Luana Raquel Silva Rosa

Graduanda do curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Balsas
luana_7000@hotmail.com

Thiago Bruno de Jesus Silva

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB)
thiagobruno.silva@yahoo.com.br

Rafael Ferla

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB)
rafaelferla@live.com

RESUMO

Com sucessivas mudanças a auditoria tem ganhado mais relevância nas organizações empresariais e através da sua busca constante de atualização torna-se uma ferramenta indispensável na procura de informações concretas dos documentos das empresas com a finalidade de identificar o que há de errado nos negócios da sociedade que acabam ocasionando as conhecidas fraudes contábeis, já que determinadas sociedades acabam por utilizar fraudes nos seus negócios. Esse trabalho tem como objetivo geral fazer uma análise da importância dada ao tema Auditoria Contábil nos artigos publicados nos Anais do congresso de Contabilidade e Auditoria da USP nos anos de 2010 a 2016. Para a concretização das pesquisas, foi realizado um estudo bibliométrico dos dados mostrando as respostas aos principais objetivos da pesquisa. Foram analisadas o total de artigos por ano de publicação, a quantidade de autores por artigo publicado, a classificação de artigos por tipo de pesquisa, as temáticas mais abordadas nas publicações e os demonstrativos dos autores mais citados, os resultados validam a importância da auditoria dentro das diversas organizações. Portanto o resultado final da pesquisa, levando em conta os aspectos bibliométricos. Verifica-se a necessidade de expandir horizontes em relação aos trabalhos voltados para o tema auditoria e, também, o fato de que o Congresso nacional de Controladoria e Auditoria da USP deve atribuir mais importância ao tema Auditoria. Com isso futuros trabalhos podem ser explorados na área, e trazer relevância para os profissionais que publicarem os seus trabalhos nos congressos nacionais.

Palavras-chave: Auditoria contábil; Análise bibliométrica; Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria com o passar dos tempos vem ganhando mais relevância nas organizações empresariais. Através da sua busca constante de atualização, torna-se uma ferramenta indispensável na busca de informações concretas dos documentos das empresas com o objetivo de identificar fraudes contábeis, já que algumas empresas acabam por utilizar atos fraudulentos nos seus negócios.

Segundo Vieira et al. (2008), em um mundo cada vez mais globalizado, as organizações exigem ainda mais capacidade dos profissionais de auditoria, para atendê-los com informações que supram as necessidades e garantam um perfeito funcionamento dos seus controles e o

cumprimento das obrigações legais. Tudo isso só poderá ser realizado através da busca de conhecimentos amplos e atualizado. Apesar da relevância da auditoria nas organizações, pouco se conhece sobre as contribuições científicas desenvolvidas sobre esta temática. Tais investigações são conhecidas na literatura como estudos bibliométricos e são realizados com o intuito de fornecer evidências sobre os estágios de desenvolvimento da literatura, o tipo de publicação que predomina, os métodos que foram utilizados pelos pesquisadores nas buscas, os temas principais, novas oportunidades de pesquisa, entre outros achados importantes.

Desta forma, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual o perfil da produção científica sobre auditoria publicada nos anais do Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP entre os anos de 2010 a 2016? O estudo objetiva analisar o perfil de artigos sobre auditoria publicados nos anais do Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP entre os anos de 2010 e 2016. De forma específica, busca-se: a) identificar a linha temporal dos artigos publicados; b) averiguar as características das publicações em relação o tipo de abordagem e autores; e c) verificar os perfis temáticos predominantes nas pesquisas realizadas sobre essa temática.

O estudo se justifica por proporcionar um panorama geral do desenvolvimento da produção científica sobre auditoria, no contexto observado. De forma igual, fornece evidências que oportunizam a reflexão sobre o desenvolvimento dessa temática, bem como estimula a realização de novas investigações.

Espera-se contribuir com este estudo por estimular a reflexão sobre o desenvolvimento das investigações relativas às contradições institucionais e práxis humanas, com o intuito de identificar oportunidades de pesquisas futuras para auxiliar na consolidação da temática. Desta forma, torna-se oportuna a utilização da bibliometria como técnica de análise para a realização da investigação proposta. Destaca-se ainda que a opção pelo Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP decorre da importância deste evento da Contabilidade Nacional para o campo de estudo.

O estudo tem como principal objetivo fazer uma análise no perfil dos artigos sobre auditoria publicados nos anais do Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP entre os anos de 2010 a 2016. Sendo que de forma específica, busca-se: a) identificar a linha temporal dos artigos publicados; b) averiguar as características das publicações em relação a abordagem, autores e referências utilizadas; c) verificar os perfis temáticos predominantes nas pesquisas realizadas sobre essa temática.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Auditoria

Segundo Crepaldi (2006), no final do século XVII, o país que mais desenvolveu os serviços da auditoria foi a Inglaterra. Caracterizado como um país mercantilista que permitia a dominação dos mares fazendo com que acontecesse o controle do comércio, atraindo grandes companhias comerciais e instituindo impostos sobre os seus lucros. Afirmando-se como umas das maiores potências mundiais. Entretanto, somente a partir dos anos 30, com a criação do Comitê May no país, a auditoria contábil ganhou mais relevância, por ter se tornando obrigatória nas demonstrações financeiras das empresas que possuíam ações na bolsa de valores. No ano de 1934, nos EUA, as empresas que faziam negociações de ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a fazer uso dos serviços de auditoria para dar credibilidade às suas demonstrações financeiras após a criação da *Security and Exchange Commission* (SEC).

De acordo com Attie (2011), o surgimento da auditoria acontece no momento em que a economia estava em constate crescimento ocasionada pela revolução industrial e pelo capitalismo. Pereira (2011) diz que a profissão do auditor é quase tão antiga quanto à

contabilidade, onde afirma que se pode remontar ao império Persa, como por exemplo, cita, Dario I, quando realizou a reforma política administrativa, que deu início a função de “olhos e ouvidos do ser”, que eram os funcionários encarregados de vigiar a ação dos sátrapas (governadores das províncias persas da época), os mesmos necessitavam a garantia do cumprimento das ordens imperiais e fiscalizar a cobrança dos impostos.

A auditoria desde então ganha forças dentro das organizações, tornando-se uma ferramenta de auxílio na tomada de decisões com o foco de ajudar a melhorar no desempenho da empresa.

Nos dias de hoje, a sociedade é dominada por grandes organizações que têm significativo impacto em quase todos os aspectos da vida moderna. Por causa de sua grande influência, essas organizações devem manter informadas as partes externas

interessadas a respeito de suas ações. Para monitorar as ações dessas organizações, é necessário projetar um meio de comunicação entre a entidade e as ditas partes externas. Um método aceitável de comunicação é a disseminação de dados econômicos. Ocorre que, individualmente, as partes externas não são capazes de verificar a exatidão das informações que lhes são transmitidas. Por conseguinte, a fim de assegurar que as informações são apresentadas de maneira totalmente imparcial, faz-se para essas partes externas que os dados sejam auditados ou revisados. (OLIVEIRA et al., 2008, p. 13).

Com a evolução da contabilidade e por meio de suas ferramentas surge a necessidade de ser dividida em grupos nos quais possam suprir a demanda dos seus usuários. Sendo assim, a contabilidade passa a ser dividida entre: escrituração (registro dos fenômenos patrimoniais); demonstrações (de balanços e outras demonstrações); auditoria; análise de balanços. Desta forma, a auditoria pode ser definida como levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. Assim, uma auditoria serve como mecanismo na tomada de decisão influenciando beneficentemente no bom andamento da empresa (OLIVEIRA et al., 2008).

Para Crepaldi (2009) a auditoria das demonstrações contábeis faz parte do conjunto de procedimentos técnicos que tem como objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, agindo sempre com os Princípios Fundamentais de contabilidade e à legislação específica. Após a evolução da profissão contábil e o uso das novas técnicas, houve a necessidade da criação de normas para o perfeito andamento da auditoria dentro dos departamentos de uma entidade.

Segundo Franco (2007), de acordo com as necessidades, é determinada a aplicação de novas normas, que são aceitas pela profissão contábil, elas passam a ser designadas normas usuais de auditoria ou norma de auditoria geralmente aceitas. As normas gerais e as não específicas são geralmente bem semelhantes em todos os países, variando somente quando possam apresentar como decorrência da evolução profissional e do surgimento de novas circunstâncias sendo de responsabilidade do auditor em face do contínuo crescimento das empresas e da grande influência na economia da sociedade das nações.

É, portanto, possível considerar a auditoria como uma revisão das demonstrações financeiras, registros, transações de operações de uma organização realizada por contador com o objetivo de certificar a veracidade dos registros e facultar seriedade às demonstrações financeiras, bem como identificar deficiências nos sistemas de controle e apresentar sugestões de melhorias (OLIVEIRA et al., 2008, p. 7).

2.2 Influência e tipos de auditoria

A auditoria passa cada vez mais a assumir papel importantíssimo no contexto administrativo das organizações, principalmente em prol da atual necessidade de fazer o acompanhamento da evolução econômica, que por sua vez necessita de adaptação às novas demandas do mercado. Segundo Crepaldi (2006), a função da auditoria vem sendo remodelada, não somente como

instrumento para descobrir erros, falhas e fraudes dentro da empresa, mas como instrumento fundamental para obter sugestões e soluções para prevenir e educar os gestores, que sendo utilizada da maneira correta, pode permitir aos administradores descobrir problemas. Desta forma melhora a gestão, o desempenho de funcionários e facilita o trabalho de auditoria além de influenciar positivamente no funcionamento geral da organização.

Para Peres Junior et al. (2007) auditoria vem deixando de ser para as entidades somente um instrumento que foi criado pela administração das empresas de acordo com as necessidades, de ter uma análise mais profunda dos documentos da organização na busca de possíveis erros ou fraudes existentes, passando a ser indispensável com uma função não apenas de auditar mais de controlar os negócios de uma forma que os setores se reorganizem, evitando erros e aumentando a credibilidade das empresas no mercado operacional. Atraindo os olhares dos investidores que sempre procuram fazer aplicações em uma empresa que corresponda no mínimo as suas expectativas.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2002), a auditoria oferece as seguintes vantagens para a Administração da Empresa: fiscaliza a eficiência dos controles internos; assegura maior correção dos registros contábeis; opina sobre a adequação das demonstrações contábeis; dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas; possibilita apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de débitos; contribui para a obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas; aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

Para Crepaldi (2007), a Auditoria será efetuada de acordo com diversos critérios, sendo o objetivo a periodicidade e o posicionamento do auditor ou do órgão que será auditado. É uma análise que será realizada de acordo com a necessidade da empresa, com o objetivo de verificar as falhas que podem estar ocorrendo, e assim poder corrigi-los sem que haja um maior prejuízo para a empresa.

Desta forma, Neto e Solonca (2007) apresentam um quadro que evidencia os tipos de auditoria, separando-os em três classes que abrangem: forma de abordagem; órgão fiscalizador e área envolvida. Sendo assim mostram uma ampla visão das várias formas de auditoria existentes. Segue quadro explicativo com os principais tipos de auditoria:

Quadro 1 - Tipos de Auditoria

QUANTO À FORMA DE ABORDAGEM	QUANTO AO ORGÃO FISCALIZADOR	QUANTO À ÁREA ENVOLVIDA
Auditoria horizontal	Auditoria interna	Auditoria de programas de governo
Auditoria orientada	Auditoria externa	Auditoria administrativa
	Auditoria articulada	Auditoria contábil
		Auditoria financeira
		Auditoria operacional
		Auditoria em tecnologia da informação

Fonte: Adaptado do artigo Albuquerque, Filho e Bruni (2010)

Sendo assim, pode-se observar que a Auditoria segue um parâmetro de abordagem, no qual é realizada de acordo com a necessidade da empresa ou do órgão expedidor. Para que o trabalho dos diversos tipos de auditoria seja realizado com sucesso é necessária a contribuição dos documentos fornecidos pela empresa, sem que haja a omissão dos mesmos, no intuito de ambos poderem sair satisfeitos no final dos trabalhos.

Após a identificação das funções, papéis e objetivos da auditoria e considerar o objetivo principal deste trabalho, é de grande importância falar sobre a bibliometria, que é o instrumento

utilizado para expor a importância dada ao tema Perfis dos artigos sobre Auditoria Publicados Nos Anais do Congresso de Contabilidade da USP nos anos de 2010 a 2016.

2.3 Bibliometria

A bibliometria teve início no século XX em função do meio científico sentir uma grande necessidade de efetuar estudos e avaliações das atividades de produção e comunicação científica. Mais especificamente, a bibliometria é entendida como “técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico” (ARAÚJO, 2006, p.12).

Segundo Pritchard (1969) e Guedes e Boarschiver (2005, p.2), a bibliometria tem como conceito mais utilizado ser um “conjunto de leis e princípios empíricos que contribuem para estabelecer os fundamentos teóricos da Ciência da Informação”. É uma ferramenta que se baseia na aplicação de técnicas estatísticas e matemáticas para efetuar uma análise quantitativa da informação quando se trata da busca de traçar as características da literatura e também dos outros meios de comunicação utilizados. Araújo (2006) afirma que a bibliometria utiliza-se mais de métodos quantitativos do que discursivos quando fala que “a utilização de métodos quantitativos na busca por uma avaliação objetiva da produção científica é o ponto central da bibliometria”.

Apesar da forte influência da auditoria nas organizações, pouco se conhece sobre as contribuições científicas desenvolvidas sobre esta temática. Tais investigações são conhecidas na literatura como estudos bibliométricos e são realizados com o intuito de fornecer evidências sobre os estágios de desenvolvimento da literatura, o tipo de publicação predominante, os métodos utilizados pelos pesquisadores nas investigações, os principais temas abordados, novas oportunidades de pesquisa, entre outros achados importantes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada foi caracterizada como um estudo descritivo, realizado por meio da pesquisa bibliométrica e análise documental. Neste sentido, são descritas as abordagens de investigações realizadas sobre o tema “Auditoria “que foram publicados nos anais do Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP nos anos de 2010 a 2016”. Buscaram-se os artigos da área temática Auditoria e Perícia que abordavam o tema Auditoria.

Desta forma, a coleta de dados aconteceu através de análise documental que, nesta configuração, foram os artigos encontrados durante a coleta de dados, que somaram um total de 18 artigos publicados nos anais, sendo que durante os anos selecionados não tiveram publicações realizadas entre os anos de 2011 e 2013. O critério de escolha deste congresso foi em decorrência da importância do evento para o campo da Contabilidade Nacional.

As categorias de análise estabelecidas a partir do referencial teórico foram as seguintes: abordagem teórica predominante dos artigos, ano de publicação dos artigos, periódicos em que os artigos foram publicados, quantidade de autores por artigo, autores mais prolíferos no período analisado. Desta forma sendo essas as principais temáticas abordadas nessas investigações.

Utilizou-se da análise de conteúdo e da abordagem quantitativa para análise dos dados dos artigos coletados. Bardin (1977) explica que a análise de conteúdo objetiva a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), visando evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre outra realidade que não a da mensagem. No tocante à abordagem quantitativa, Richardson (1989) apresenta que se caracteriza pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, como também ao tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão expostos e discutidos os resultados da pesquisa. Inicialmente, buscou-se identificar a linha temporal dos artigos publicados, em seguida, averiguar as características das publicações em relação à abordagem e autores; e por último, verificar os perfis temáticos predominantes nas pesquisas realizadas sobre essa temática. Primeiramente, foi identificada a linha temporal dos artigos publicados, conforme a tabela 1.

Tabela 1 – Total de artigos por ano de publicação.

Artigos	Ano Pbl.	Tot. Art	Fre. Relat
Um estudo empírico sobre a produção de legitimidade em auditoria e as expectation gap. (1) Análise de Inconsistências apontadas pelo TCE/RS em Auditorias municipais: Estudo do controle externo da gestão pública. (2) Impacto dos pareceres de auditoria na variação do retorno das ações preferenciais das empresas listadas na Bovespa. (3)	2010	3	16,67%
Não foram publicados nenhum artigo nesse ano	2011	0	0,0
Controladoria, Auditoria Interna e Controle Interno: O entendimento dos gestores Públicos Municipais Pertencentes ao Corede Produção / RS. (1) Qualidade Informacional dos Lucros e firmas de Auditoria: Evidências no Brasil. (2)	2012	2	11,11%
Não foi publicado nenhum artigo nesse ano	2013	0	0,0
O impacto da Adoção Obrigatória das IRFS nos Honorários de Auditoria em Empresa da Bovespa. (1) Percepção de Justiça Organizacional de Auditores Independentes de Empresas de Auditoria. (2) Auditoria Independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Imobiliários. (3) Relação entre as características do Comitê de Auditoria e o tipo Relatório de Auditoria Independente. (4) Relação entre as características do Comitê de Auditoria e o nível de Evidenciação Voluntária Ambiental das Empresas Listadas na BM&FBovespa. (5) O que não foi revelado? Um estudo sobre a qualidade dos relatórios de Auditoria em relação à exposição das empresas a riscos com instrumentos financeiros derivativos. (6)	2014	6	33,33%
Limite da auditoria financeira no setor público: a questão do sigilo fiscal versus a competência da auditoria governamental. (1) Relação entre a Governança Corporativa e os Honorários de Auditoria em Empresas Brasileiras. (2) Controle da Gestão do Capital Intelectual: Estudo de caso em uma Unidade de Auditoria do Exército Brasileiro. (3) O Estilo da Auditoria Afeta a Qualidade da Informação Contábil no Brasil? (4)	2015	4	22,22%
Influência de Fatores Individuais de Auditores Independentes da Região Sul do Brasil no Comportamento Disfuncional na Auditoria. (1) Relatório de Auditoria Independente Modificado e o Rodízio de firma de Auditoria. (2) Desigualdade de Gênero em empresas de Auditoria Externa. (3)	2016	3	16,67%
Total de artigos		18	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

A partir da análise da linha temporal dos artigos publicados sobre “Perfil dos artigos sobre auditoria publicados nos anais do congresso de Contabilidade e Controladoria da USP nos anos de 2010 a 2016”, pode-se verificar na Tabela 1, que há uma produção significativa, de certa forma regular e crescente, sob o tema objeto de estudo. Os anos que concentram o maior número de artigos publicados foram 2014, com 6 artigos; 2015, com 4 artigos. Considerando-se apenas as publicações realizadas no período de 2014 e 2015, observa-se que esta equivale a mais da metade dos artigos publicados, identificados em toda a pesquisa (55,55%).

A etapa seguinte mostra as características relacionadas aos autores dos artigos estudados. Portanto, o primeiro item observado se refere à quantidade de autores que assinam os artigos publicados, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Quantidade de autores por artigo publicado.

Qtde. de autores	Total de artigos	Frequência relativa
Com 1 autor	0	0,0%
Com 2 autores	5	27,78%
Com 3 autores	4	22,22%
Com 4 autores	4	22,22%
Sem identificação	5	27,78%
Total	18	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Nota-se na Tabela 2 uma predominância de artigos escritos por mais de um autor. Do total de artigos analisados, 5 foram escritos por dois autores e 4 por três. Dos 18 artigos analisados nenhum foi escrito somente por um autor. E observa-se ainda que destes, cinco artigos foram publicados sem identificação. Desta forma, observa-se que 100% dos artigos encontrados, foram elaborados por mais de um autor.

Nota-se que dos artigos publicados no congresso de Auditoria da USP nos anos de 2010 a 2016 a maioria se baseia na metodologia da pesquisa descritiva, sendo desses 89% dos artigos publicados. Entretanto, somente dois artigos dos analisados mostraram características de pesquisa exploratória, totalizando um percentual de 11% dos artigos publicados nos anos.

O predomínio de artigos do tipo descritivo (89%) em relação aos outros modelos de pesquisa (exploratório e explicativo) pode ser abordado pelo fato de que, no Brasil, a Auditoria, como faz parte dos estudos da ciência Contábil, ainda ser pouco explorada em termos técnicos e apresentar abordagem de forma superficial contrapondo ao fato de as organizações requisitarem cada vez mais profissionais capacitados, conforme menciona Vigira, Teixeira e Hansen (2015).

Tabela 3 - Temáticas mais abordadas nas publicações

Temáticas abordadas	Quantidade
Riscos	2
Questões diversas sobre Auditoria	11
Controle Interno (Área Pública)	1
Controle Interno	0
Planejamento, Procedimentos e Técnicas de Auditoria	1
Auditoria Interna e Externa	1
Auditoria Governamental	0
Fraudes	0
Auditoria em ambiente informatizado	0
Ensino de Auditoria	0
Relatórios de Auditoria (Governamental)	0
Pareceres de Auditoria	1
Auditoria Ambiental	1
Total	18

Fonte: Cadernos de Avaliação da CAPES Triênio 2004-2006: Produção Bibliográfica.

Pode-se observar através dos estudos das temáticas abordadas na pesquisa que fica muito a desejar estudos sobre todas as temáticas principais da área. Na pesquisa elaborada a temática que se destacou foi na área de Auditoria diversa, pois os anais publicados no congresso de do Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP, realizados nos últimos seis anos a maior parte dos artigos encontrados foi na temática de auditoria diversa, sendo a maioria dos trabalhos. Destacou-se também a temática de Riscos, com dois artigos publicados nos anais, tratando principalmente dessa temática no sentido de mostrar dados para que aconteça a prevenção dos riscos dentro das empresas.

Tabela 4 - Demonstrativos dos autores mais citados

Autores	Ano							Total
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Batista,C.G	1							1
Pereira,A.C	1							1
Silva,A.F.d	1							1
Imoniana,J.O	1							1
Krondawer,C.A	1							1
Kriige,G.P	1							1
Nascimento,C.J	1							1
Oti,E	1							1
Albuquerque,K.S.L.S	1							1
Filho,J.M.D	1							1
Bruni,A.L	1							1
Silva,F.C.C.d					1			1
Silva,M.V.D.d.C					1			1
Manfroi,L.A					1			1
Cunha,P.R					2	1		3
Dagostine,L					1			1
Fusiger,P					1			1
Silva,L.M.d					1			1
Baure,,I.M					1			1
Silva,O.L.					1			1
Munhoz,T.R					1			1
Muno,E.V.B					1			1
Teixeira,G.B					1			1
Lourenço,I					1			1
Girão,L.F.d.A.P						1		1
Martins,V.G				1				1
Monteiro,A.F				1				1
Diehl,C.A				1				1
Ayres,P.R.R				1				1
Vargar,S.B.				1				1
Pletsch,C.S				1				1
Silva,A				1				1
Paulo,E				1				1
Miranda,R.F. A				1				1
Silva,C.A.T				1				1

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A tabela acima demonstra todos os autores citados nos artigos dos anais analisados totalizando 35 autores de diferentes artigos e diferentes temáticas abordadas. Pode-se observar que todos os artigos como já analisados na tabela 1, foram escritos por mais de um autor, fazendo destes um percentual de 55,55%. Observa-se ainda que somente um dos 35 autores

conhecido por Paulo Ricardo da Costa, escreveu mais de um artigo, sendo esse citado duas vezes no ano de 2014 e uma vez no ano de 2015, totalizando um total de três obras.

Os demais autores aparecem somente uma vez nos artigos analisados nos anais de 2010 a 2016. Pode-se observar ainda que destes 18 artigos, cinco artigos estão sem identificação de autores, tendo uma frequência de 27,78%. Fica em evidência que a Auditoria ainda é uma área com poucos trabalhos publicados em um dos congressos mais importantes do país. E fica como uma alerta para os trabalhos futuros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de analisar o perfil dos artigos sobre Auditoria este trabalho baseou-se na seleção de artigos publicados no Congresso Nacional de Contabilidade e Controladoria da USP no período de 2010 a 2016 e que abordam o tema nas suas diversas partes (título, resumo, palavras-chave, texto, etc.), observando todos os artigos editados e todas as publicações disponíveis para consulta neste período.

Através de uma análise em 18 artigos publicados no congresso, pode-se observar uma série de fatores que englobam os artigos, nos quais todos tratam de assuntos relacionados à Auditoria em devidos setores e com temáticas diversas, observa-se ainda que todos os artigos publicados nos anais foram elaborados por mais de um autor, de 35 autores somente um autor foi citado em mais de uma obra. Desta forma, a pesquisa revela que o Congresso de Controladoria e Auditoria da USP, apesar de ser um dos maiores congressos nacionais na área da Contabilidade, apresenta poucos artigos publicados quando se busca pelo termo Auditoria.

No referencial teórico adquirido sobre o tema Auditoria, que demonstra o valor de um profissional qualificado para desenvolver a função de um auditor dentro de uma empresa para que a mesma tenha um bom funcionamento e da necessidade de todo auditor repensar seus métodos e propósitos que o incentiva para a busca de novas habilidades técnicas e práticas, ligados ao conteúdo dos artigos que explicam sobre diversas características da auditoria, pode-se considerar que há um amplo espaço para a realização de pesquisas sobre o tema da auditoria. Quanto aos dados bibliométricos encontrados, se observa um aumento no interesse em pesquisas sobre o tema, visto que os três últimos anos tiveram um crescente nos números de pesquisa.

Como resultado final da pesquisa, levando em conta os aspectos bibliométricos, verifica-se a necessidade de expandir horizontes em relação aos trabalhos voltados para o tema auditoria e, também, o fato de que o Congresso nacional de Contabilidade e Controladoria da USP deve atribuir mais importância ao tema Auditoria levando em conta a necessidade de ser inovada e renovada pelo profissional. Contudo a uma grande necessidade de se encontrar o profissional auditor com características que se enquadre no padrão que é exigido pelas empresas e a valia para a ciência em divulgar o resultado de seus trabalhos para se tornarem conhecidos pela área. Então, sugere-se que sejam realizadas novas pesquisas bibliométricas em outras linhas temáticas, bem como que esse estudo se amplie para outros eventos de cunho científico.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, KÁTIA SILENE LOPES DE SOUZA; DIAS FILHO, JOSÉ MARIA; BRUNI, ADRIANO LEAL. **Um estudo empírico sobre a produção de legitimidade em Auditoria e as expectation GAP**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2010.

ARAÚJO, C. A. **Bibliometria: evolução história e questões atuais**. Em *Questão*, Porto Alegre, v.12, n.1, p.11-32, jan./jun. 2006. Disponível em:

<<http://revistas.univerciencia.org/index.php/revistaemquestao/article/viewFile/3707/3495>>
Acesso em 17 ago. 2016.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2010.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

CONSELHO FEREDRAL DE CONTABILIDADE. **Guia de orientação de Revisão externa**.

CREPALDI, S. A. **Origem, evolução e desenvolvimento da auditoria**. Portal da Classe Contábil. 20 out. 2006. Disponível em: Acesso em: 30 ago. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, Hilário; Ernesto Marra. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2007.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil** (4 o ed.). São Paulo: Atlas, 2013. <http://www.diegomacedo.com.br/conceito-tipos-e-caracteristicas-de-auditoria-de-seguranca-da-informacao/> Acesso em: 06 de Setembro. 2016.

GUEDES, Vânia LS; BORSCHIVER, Suzana. **Bibliometria**: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. Encontro Nacional de Ciência da Informação, v. 6, p. 1-18, 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2004.

NETO, Abílio Bueno; SOLONCA, Davi: **Auditoria de Conselho Federal de Contabilidade**. Guia de Orientação de Revisão Externa, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins de. FILHO, André Diniz; ALVES, Paulo Sávio Lopes da Gama; GOMES, Marliete Bezerra. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. **A Produção Científica sobre Auditoria**: um estudo bibliométrico a partir do Caderno de Indicadores da CAPES no Período de 2004 a 2006. *Pensar Contábil*, v. 10, n. 42, 2008.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. **Auditoria das Demonstrações Contábeis**: uma abordagem jurídica e contábil. São Paulo: Atlas, 2011.

PRITCHARD, A. **Statistical bibliography or bibliometrics?** *Journal of Documentation*, v. 25, n. 4, p. 348-349, 1969. Disponível em:

<http://www.academia.edu/598618/Statistical_bibliography_or_bibliometrics>. Acesso em: 15 set. 2016.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.

IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO E PONTO DE EQUILÍBRIO NA PRODUÇÃO LEITEIRA EM UMA PROPRIEDADE RURAL DO MUNICÍPIO DE CUNHA PORÃ – SC

Camila Freitas Sant’Ana

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB)
Professora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Itapiranga – Fai Faculdades
camila-fsantana@hotmail.com

Marisa Ludvig

Bacharel em Ciências Contábeis
Faculdade de Itapiranga – Fai Faculdades
marisa-md2@hotmail.com

RESUMO

A contabilidade de custos desempenha uma função significativa na gestão das propriedades rurais, uma vez que através das informações contábeis, o produtor planeja, controla e aprimora as decisões tomadas, em prol do crescimento e da continuidade de suas atividades. Neste sentido, o estudo tem por objetivo geral identificar os custos de produção, calcular o ponto de equilíbrio e apurar o resultado financeiro na atividade leiteira de uma propriedade rural do município de Cunha Porã - SC. Para tanto, o estudo classifica-se como exploratório, quantitativo e estudo de caso, elaborado através de uma propriedade rural que atua no ramo leiteiro do município de Cunha Porã-SC. Os achados da pesquisa destacam que os principais custos da atividade leiteira são com a alimentação, sendo ração/sal/farelo com 37,41% e silagem, 15,46%, mão de obra, 10,56%, pastagem permanente, 9,80%, pastagem temporária, 8,72% e a depreciação da propriedade com R\$ 97.372,50 anual. O ponto de equilíbrio na atividade leiteira chegou a 79,76%, que corresponde a uma receita anual necessária de R\$ 1.758.824,94. A margem de contribuição da atividade leiteira evidenciou um percentual de 20,24%. De acordo com o resultado financeiro, a atividade leiteira considera-se rentável, totalizando um lucro anual de R\$ 327.083,59 com todos os custos e despesas descontados. Conclui-se que atividade leiteira é lucrativa e rentável, na medida em que consegue equilibrar os custos de produção, podendo realizar investimentos na medida em que necessitar, a fim de almejar a expansão e continuidade das atividades do negócio.

Palavras-chave: Custos; Ponto de Equilíbrio; Margem de Contribuição; Atividade Leiteira.

1 INTRODUÇÃO

Dentro do cenário empresarial, é de extrema relevância conhecer e analisar os custos de produção, independentemente da atividade exercida, razão pela qual a contabilidade é uma ferramenta indispensável no auxílio do controle do desempenho financeiro, econômico e patrimonial, manejo dos custos e análise da rentabilidade. Além disso, a contabilidade desempenha função significativa na gestão das propriedades rurais, uma vez que através das informações contábeis, o produtor planeja, controla e aprimora as decisões tomadas, em prol do crescimento e da continuidade de seu negócio (DAL MAGRO et al., 2013)

Do mesmo modo que os empreendimentos comerciais e industriais, as empresas rurais no Brasil, nos últimos anos, passaram a se destacar e auferir importância, sendo que buscaram por conhecimento acerca dos conceitos e práticas na gestão do agronegócio, mesmo que gradualmente (ULRICH, 2009). Ainda assim, verifica-se que as empresas rurais se confrontam

com características operacionais peculiares que se distinguem das empresas que geralmente exploram funções adversas, fato que torna um empecilho em relação a apuração dos custos, podendo ser verificado tanto no controle das partes, bem como nos procedimentos de rateio (CALLADO; CALLADO, 2006)

Conforme Marion e Segatti (2006, p. 02), fatores relacionados ao desenvolvimento das novas tecnologias, aumento da concorrência e mudanças no perfil do consumidor, aliados as novas exigências do mercado, “afetam a gestão rural e suas decisões estratégicas, forçando o remodelamento das rotinas e a resolução de problemas até então tidos mesmo como insolúveis pelo pequeno agropecuarista, principalmente pelo produtor de leite”.

No que tange a administração dos negócios, a análise dos custos de produção recebe ênfase no desenvolvimento de uma gestão de qualidade. Por esta razão, Santos (2011, p. 18) afirma que “é notório que a ausência de informações e análise de custos e resultados, em qualquer entidade, nos dias atuais, poderá resultar em fracasso do negócio”. Sendo assim, a correta forma dos registros das informações obtidas e o correto gerenciamento de uma propriedade rural são essenciais para assegurar o sucesso e o crescimento do empreendimento.

Devido a importância da análise de custos no cenário atual das empresas, torna-se cada vez mais necessária seu uso nas empresas rurais, fato decorrente dos avanços tecnológicos que as atividades agrícolas sentiram nos últimos anos, fazendo o produtor rural se adequar e administrar com coesão sua propriedade, garantindo melhor controle e satisfação nos resultados (REIS, 2012).

Assim sendo, para Nepomuceno (2004, p. 15), a atividade rural é uma “atividade econômica e, como tal, requer controle financeiro e acompanhamento específico”. Sendo assim, é preciso que o produtor tenha a consciência de que, ao administrar sua propriedade, deve dispor de todas as informações essenciais para definir a real situação econômico-financeira que a sua atividade apresenta (CREPALDI, 2006).

Considerando estes aspectos, é importante destacar que em meio à contabilidade de custos, a análise do ponto de equilíbrio de qualquer empresa é um relevante instrumento de apoio às decisões gerenciais, pois “o sucesso financeiro de qualquer empreendimento empresarial está condicionado à existência da melhor informação gerencial” (SANTOS, 2005, p. 48). Logo, torna-se inequívoco que o êxito da empresa rural, atualmente, é derivado do bom gerenciamento, com a utilização de habilidade técnica que faz o gestor administrar de forma eficiente os recursos que tem disponíveis, garantindo o lucro e a continuidade da empresa (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2009).

Em relação a utilização da contabilidade rural, mais especificamente do controle eficaz dos custos de produção, percebe-se que nem sempre ela acontece nas propriedades rurais, devido ao desconhecimento dos produtores sobre a importância das informações obtidas através dela, que auxiliam no processo decisório. Crepaldi (2006, p. 19). destaca que outro fator que contribui é “em função da mentalidade conservadora da maioria dos agropecuaristas que persistem em manter controles baseados em sua experiência adquirida com o passar dos anos. Desta forma abrem mão de dados reais que poderiam ser obtidos através da Contabilidade”. Isso significa que o controle ineficiente poderá fazer com que o agricultor não possua a lucratividade e a rentabilidade almejada.

Diante do exposto, elaborou-se a questão problema da pesquisa: quais são os custos de produção, o ponto de equilíbrio e o resultado financeiro na atividade leiteira de uma propriedade rural do município de Cunha Porã - SC? Assim, o estudo tem como objetivo identificar os custos de produção, calcular o ponto de equilíbrio e apurar o resultado financeiro na atividade leiteira de uma propriedade rural do município de Cunha Porã - SC.

A pesquisa se justifica devido à importância que o setor agrícola representa para o âmbito regional e para a economia brasileira, pois convém destacar, que um dos grandes impasses que afetam o desenvolvimento do agronegócio no país, é a carência de planejamento e controle dos resultados, que acabam por enfraquecer a rentabilidade, fator este, que pode afetar todos os âmbitos da sociedade.

Ainda este estudo justifica-se dado a representatividade que a atividade leiteira apresenta para as empresas rurais familiares, que vem sendo percebida no cenário regional, do qual acaba revelando-se como um relevante componente para a economia dos municípios do oeste catarinense, que de acordo com Netto e Gomes (2016) também é considerada uma das principais fontes de receita dos produtores.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico da pesquisa, que servirá como base para o desenvolvimento do estudo da problemática investigada. Assim, buscaram-se por meio deste estudo, autores e obras que servem de alicerce para a conceituação da pesquisa acerca da contabilidade de custos, métodos de custeios, indicadores de rentabilidade e lucratividade e aspectos ligados a contabilidade rural.

2.1 Aspectos da Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos, conforme Leone (2009, p. 15), é definida como “o conjunto de princípios e normas que permitem o registro e o controle de todo o movimento do processo produtivo e a agregação de todos os elementos que formam o valor pelo qual devem ser refletidos na posição patrimonial os produtos e a produção em processo”.

Por outro lado, Crepaldi (2010, p. 15), ressalta que a “contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões”.

Diante desses conceitos, denota-se que a contabilidade de custos auxilia no controle e colabora às tomadas de decisões. De modo que em relação ao controle, sua função é fornecer elementos para organizações de padrões, previsões e orçamentos, além de acompanhar os acontecimentos da empresa e comparar valores passados com os futuros. Na tomada de decisões, seu papel é de suma importância, pois se restringe na alimentação de informações referentes valores relacionados tanto a curto e longo prazo, na produção, corte de produtos e na administração de compra e preços de venda (MARTINS, 2003).

Entretanto, para se ter o melhor gerenciamento de custos e preços, é de extrema e fundamental importância compreender de forma correta os conceitos associados, pois a inadequada interpretação dessas definições relacionadas ao ramo da contabilidade e gestão, pode gerar equívocos por parte dos gestores (WERNKE, 2005).

Conforme Martins (2003, p. 24), gastos pode ser entendido como uma “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Para o autor, este é um conceito amplo, que pode ser aplicado aos bens e serviços adquiridos e afirma que, só existe gasto no momento do reconhecimento contábil da redução do ativo na efetivação de pagamento ou na declaração da dívida contraída.

Para tanto, Padoveze (2009, p. 309) assegura que gastos “são todas as ocorrências de pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas”. Para o autor, isso significa receber todos os produtos e serviços para consumo em todo o processo operacional, como também a realização de pagamentos e recebimento de ativos.

Em relação aos investimentos, a definição é dada como sendo todo o sacrifício gerado pela obtenção de bens e serviços que são armazenados nos ativos de uma empresa, tendo a finalidade de baixa ou amortização da venda, de seu consumo ou de sua desvalorização, podendo ser de diversas origens e de tempos de ativação variados (MARTINS, 2003).

Logo, investimentos “são gastos efetuados na aquisição de ativos (bens e direitos registrados em conta do Ativo no Balanço Patrimonial) com a perspectiva de gerar benefícios econômicos em períodos futuros” (WERNKE, 2005, p. 03).

No que se refere às despesas, seu conceito pode abranger tanto perdas quanto as despesas surgidas nas atividades de uma organização. O Comitê de Pronunciamento Contábeis, através do CPC 00 R1 (2015, p. 32) aponta que as despesas “surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação”. Dessa forma, se tornam desembolso ou diminuição de ativos como caixa e equivalentes de caixa, ativo imobilizado e estoques.

Todavia ainda existe o desembolso, que de acordo com Martins (2003, p. 25), desembolso nada mais é do que o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”. O desembolso pode ocorrer, conforme o autor, antes, durante ou posterior a entrada do produto ou serviço, ou seja, defasada ou não na ocorrência do gasto.

Em se tratando de perdas, conforme Wernke (2005, p. 03), o conceito “abrange as ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa”. Bornia (2009, p. 17) menciona que a perda “é vista na literatura contábil como o valor dos insumos consumidos de forma anormal”. Desta forma, as perdas são tipos de gastos que não podem ser considerados integrantes dos custos, pois não são incorporados aos estoques, uma vez que são fatores derivados da ineficiência interna da empresa (WERNKE, 2005; BORNIA, 2009). Com referência aos custos, Crepaldi (2010, p. 07) ressalta que “são os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Ele também é um gasto, só que reconhecido como custo no momento da fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Entretanto, na literatura ressalta-se que para realizar a classificação dos custos inerentes a uma atividade, é de extrema e fundamental importância separá-los em diretos e indiretos, para assim, facilitar futuras tomadas de decisões da empresa. Nesse sentido, Leone (2009, p. 58) afirma que “a diferenciação entre custo diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, para a verificação da rentabilidade e da eficiência das várias atividades da empresa”.

De acordo com Bornia (2009, p. 21), custos diretos “são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes etc.)”. Portanto, para determinar os custos diretos, faz-se necessário relacioná-los diretamente ao processo de produção.

Já no que concerne os custos indiretos, Padoveze (2009, p. 326), destaca que custos indiretos são “os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação”. Complementando, Ribeiro (2009, p. 33), salienta que os custos indiretos podem ser identificados como “os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente na fabricação dos produtos”.

Porém, na concepção de Bornia (2009), os custos indiretos precisam de alocações, pois não são facilmente atribuídos às unidades. O autor ressalta ainda, que os custos indiretos nas empresas atuais, estão sendo cada vez mais relevantes, tornando dessa forma, a polêmica acerca do assunto sempre mais importante e progressiva.

Nesse sentido, outro fator que se torna fundamental na contabilidade de custos é a separação dos custos fixos e variáveis, dada a relevância da utilização dos custos condicionados a um período de tempo, torna-se necessária realizar a diferenciação dos mesmos para um melhor entendimento (BORNIA, 2009).

Para Ribeiro (2009, p. 35), custos fixos “são aqueles que permanecem estáveis independentemente de alterações no volume de produção. São custos necessários ao desenvolvimento do processo industrial em geral, motivo pelo qual se repetem em todos os meses do ano”. Como exemplos, são citados o aluguel de fábrica, água (sendo para o consumo pessoal e limpeza da fábrica), energia elétrica (na iluminação da fábrica), salários e encargos dos que trabalham na fábrica, seguros da fábrica, telefone entre outros, sendo custos classificados como fixos.

Diferentemente dos custos fixos, os custos variáveis mudam conforme com a quantidade produzida, isto significa que, quanto maior a produção, maior se tornará o custo variável (PADOVEZE, 2009). Nesse sentido, o consumo dos materiais diretos depende diretamente do volume de produção, ou seja, o valor do custo desses materiais varia de acordo com o volume de produção, dessa forma, são considerados custos de produção variáveis (MARTINS, 2003).

Sobre a importância da correta classificação dos custos, Borna (2009, p. 20) relata que “a separação dos custos em fixos e variáveis é o fundamento do que se denominam custos para a tomada de decisões, auxiliando e fornecendo subsídios importantes para as decisões da empresa”. Portanto, denota-se que é de extrema necessidade a separação dos custos fixos e variáveis, sendo que a diferença se encontra no volume de produção. Os custos variáveis são proporcionais a quantidade produzida, ou seja, quanto maior a produção, maior o custo variável.

Embora, ainda há a necessidade de compreensão a respeito dos métodos de custeio disponíveis para apurar os custos relacionados às atividades operacionais, sendo assim, a contabilidade dispõe de métodos como o custeio variável ou direto, o custeio por absorção, o custo padrão, o custeio baseado em atividades – ABC, os custos baseados em TDABC, o custo meta ou alvo, o método da unidade de esforço de produção – UEP, a teoria das restrições – TOC e o custeio RKW, de modo que cada um desses métodos possui a sua especificidade para apuração dos custos, cujos resultados auxiliam o estabelecimento da contabilidade gerencial, percebida como um instrumento de auxílio à gestão administrava.

2.2 Contabilidade gerencial e indicadores de resultado

No contexto atual, o foco da contabilidade gerencial é o de criar valor através de valores, ou seja, os gerentes profissionais precisam conservar um comprometimento acerca da ética empresarial, quando estes utilizarem de seu conhecimento e experiências para auxiliar nas decisões que, gera valor para os membros interessados que pertencem às organizações (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Para Iudícibus (1998, p. 21), a contabilidade gerencial “está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. Conforme o autor, ela auxilia os gestores das empresas no processo de decisão, por meio de relatórios e procedimentos contábeis, provenientes de avaliações para ações futuras (IUDÍCIBUS, 1998).

Conforme Padoveze (2009, p. 45), o “ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para a administração”, e para ser utilizada em seu processo, é fundamental que a informação seja útil e precisa para a administração da entidade (PADOVEZE, 2009). Nesse sentido, Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 02) reforçam enfatizando que “a contabilidade gerencial envolve o fornecimento de informações a gerentes para uso da própria organização”. Sendo assim, a contabilidade gerencial é um elemento

indispensável para os gestores de uma entidade, no que tange o fornecimento de informações relevantes utilizadas como ferramenta para a tomada de decisões.

Através de sua definição e consideração relativas à sua função e características, nota-se que a contabilidade gerencial dispõe de informações relevantes geradas pelos sistemas de contabilidade, que se tornam úteis para a gestão de qualquer entidade, que por meio da correta interpretação do conjunto das demonstrações contábeis e dos relatórios financeiros, conseguem alcançar um gerenciamento eficaz, facilitando na tomada de decisões.

Assim, a partir das demonstrações contábeis, principalmente do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício, é possível verificar dados relevantes para o controle e organização da entidade, como a margem de contribuição, o ponto do equilíbrio, a margem de segurança e os índices de rentabilidade.

No que tange a margem de contribuição ou também conhecida como contribuição marginal, a mesma representa o valor que cobrirá todos os custos e despesas fixas, a fim de proporcionar o lucro da entidade. Assim, os custos e despesas variáveis são deduzidos da receita de vendas, mesmo não pertencendo ao custo do produto, resultando assim, na margem de contribuição (CREPALDI, 2010).

De acordo com Padoveze (2009, p. 366), a margem de contribuição “é a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto”. Isto significa que representa o lucro variável unitário, que ao multiplicar pelo total vendido, o resultado é denominado como a contribuição marginal total do produto (PADOVEZE, 2009). A análise do equilíbrio é verificada entre as receitas de vendas e custos, sob o qual o ponto de equilíbrio é fundamental para a tomada de decisões, sendo necessário para isso, um amplo conhecimento e informações relevantes para garantir o sucesso financeiro de qualquer empresa (SANTOS, 2005).

Para se alcançar o equilíbrio nos pontos de produção, assim como nos serviços de departamento, Crepaldi (2010, p. 239) destaca que “deverá ser calculado o volume de vendas necessário para cobrir os custos, saber como usar corretamente esta informação e entender como os custos reagem com as mudanças de volume”. A partir do ponto de onde os custos totais e as receitas totais se tornam iguais, a entidade entra no campo da lucratividade.

Em termos de margem de segurança, a mesma pode ser entendida como sendo a diferença entre o valor total das vendas que foram planejadas e das vendas no ponto de equilíbrio de uma determinada empresa. Nesse sentido, “quanto maior for a margem de segurança operacional maiores serão as possibilidades de negociação de preços envolvendo as relações custo, volume e lucro, principalmente quanto a empresa participa de um mercado altamente competitivo” (SANTOS, 2005, p. 57).

Quanto aos índices de rentabilidade e lucratividade, busca-se avaliar os resultados apresentados pela empresa acerca dos princípios a que ela segue. Tais indicadores são de grande utilidade na avaliação de créditos e investimentos (ASSAF NETO, 2008). Sendo assim, é válido destacar que os índices relacionados, de acordo com Matarazzo (2008), têm o propósito de expressar a rentabilidade dos capitais investidos bem como evidenciar a qualidade dos resultados econômicos obtidos pela empresa.

Observa-se dessa maneira, que a rentabilidade é sempre uma medida percentual, pois é relativa, além de ter como objetivo determinar o retorno do investimento da empresa, ou seja, se o retorno real corresponde ao retorno planejado. A lucratividade, por sua vez, é o critério adotado para se obter a rentabilidade de investimento (PADOVEZE, 2011).

2.3 Contabilidade rural

A contabilidade rural pode ser entendida como uma ferramenta da atividade administrativa e sua utilização se restringe no controle do patrimônio e na apuração dos resultados das entidades rurais, prestando dessa forma, as informações sobre o patrimônio e o resultado aos usuários das informações contábeis. Ainda, ela colabora no processo de geração de informações para fins de planejamento e controle de suas atividades, podendo ser através da apresentação das informações, como também no registro e avaliação. De fato, o objetivo da contabilidade é o patrimônio e, conseqüentemente seu uso, isto é, a projeção de lucros e o controle patrimonial (CREPALDI, 2006).

De acordo com Marion (2007, p. 02), a contabilidade rural é composta por todas as empresas rurais, as quais, “exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos”. O autor ainda reforça que a contabilidade pode ser estudada de forma geral, neste caso direcionado a todas as empresas, de forma particular ou também denominada específica, entretanto, está se dá conforme a ramificação da contabilidade, que neste caso é a contabilidade rural (MARION, 2007).

Assim, para que a empresa rural tenha uma boa e correta administração e gerenciamento, é essencial uma pessoa capacitada e qualificada, sendo esta, o gestor rural, que, conforme Santos, Marion e Segatti (2002, p. 18), tem como papel “planejar, controlar, decidir e avaliar os resultados, visando à maximização dos lucros, à permanente motivação, bem-estar social de seus empregados e a satisfação de seus clientes e da comunidade”.

Diante disso, a contabilidade rural apresenta algumas definições em termos de depreciação, amortização e exaustão voltadas para a atividade rural. Nesse sentido, o Portal de Contabilidade (2016, s.p.) destaca que a depreciação “é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil [...], ou seja, o registro da redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.”

Em relação ao cálculo de depreciação em implementos agrícolas, ainda são encontradas grandes dificuldades, sendo que o procedimento mais correto seria se basear nas horas-máquina trabalhadas, porém isso não é possível, pois o uso dos mesmos não é de forma ininterrupta. Recomenda-se a partir disso, a apropriação da depreciação relacionadas à utilização nas respectivas culturas, baseando-se nas horas trabalhadas (MARION, 2007).

Já no campo da pecuária, a depreciação é realizada de maneira complexa, pois encontram-se mais dificuldades em estimar o tempo que o animal irá produzir para a depreciação. Assim sendo, considera-se o momento que o animal inicia a diminuição do seu potencial de reprodutor e produtor, levando em consideração que será depreciado até o valor de mercado do frigorífico (MARION, 2007).

Em se tratando da amortização, Fabretti (2005) destaca que se refere a direitos, que são bens imateriais, bem como aplicações em bens com utilização temporária que não serão integrantes do patrimônio da entidade. Em outras palavras, “consiste na alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil, ou seja, o reconhecimento da perda do valor do ativo ao longo do tempo” (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2016, s. p). Sob o qual, o Comitê de Pronunciamento Contábil, por meio do CPC 04 R1 (2010), ressalta que o valor da amortização de um ativo intangível que possui vida útil definida, deve ser apropriado de maneira sistemática durante o tempo estimado de sua vida útil.

Com referência à exaustão, Crepaldi (2006) destaca que está relacionada à perda do valor dos ativos durante sua vida útil, que decorrem de sua exploração, extração ou aproveitamento, neste caso, representado pela perda do valor, pela utilização de uma jazida ou

reserva florestal, por exemplo. Contabilmente, a entidade deve registrar, anualmente, a redução do valor aquisitivo do bem, em relação a quantidade extraída do mesmo.

2.3 Atividade leiteira

A atividade leiteira pode ser considerada de extrema relevância no cenário de todas as empresas rurais, sendo caracterizada como a grande geradora de emprego, tributos e renda no país. Além disso, o leite, assim como seus derivados, possui peculiaridades em sua composição, como o cálcio e diversas fontes de proteína, que representam benefícios no setor alimentício da população brasileira (NETTO; GOMES, 2016).

De acordo com Bergamaschi (2010), o Brasil está na sexta posição como o maior produtor de leite do mundo e a sua atividade prevalece em 1,3 milhão de propriedades, sendo esse valor correspondente a 25% das empresas rurais brasileiras, dados estes que contribuem para concretizar a veracidade da importância desempenhada por esta atividade, podendo acarretar benefícios e várias formas de utilização. O autor ainda ressalta a relevância da cadeia leiteira, que constitui fortes fontes de rendas e serviços relacionados ao setor.

Conforme Gonçalves (2007), é indispensável que além da utilização da memória, o gestor tenha as anotações de gastos efetuados, para um melhor controle e gerenciamento de sua propriedade, evitando dessa forma, futuras tomadas de decisões equivocadas, salientando o possível risco de prejuízo que pode vir a ocorrer em função do controle ineficaz de suas atividades.

Outro aspecto que garante maior sustentabilidade ao setor agropecuário, mais especificamente a produção de leite, é a Instrução Normativa (IN) 62, que, de acordo com o Ministério da Agricultura (2011), altera e substitui a IN 51/2002, possuindo as normas e regras da produção e qualidade do leite, publicada no Diário Oficial da União, em 29 de dezembro de 2011, pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

Devido à grande relevância e necessidade da bovinocultura leiteira, foi regulamentada a IN 51, visto que a partir de então, o Programa Nacional de Melhoria da Qualidade do Leite (PNQL) “quer mudar a forma de se produzir o leite no Brasil com o objetivo de melhorar sua qualidade e garantir à população o consumo de produtos lácteos mais seguros, nutritivos e saborosos, além de proporcionar condições para aumentar o rendimento dos produtores” (DÜRR, 2012, p. 07).

Diante disso, reajustaram-se as normas descritas na IN 51, com a finalidade de criar novas medidas e maiores prazos para implementação, sendo que a IN 62, foi regulamentada para a “produção, identidade, qualidade, coleta e transporte do leite tipo A, leite cru refrigerado e leite pasteurizado. A IN 62 altera basicamente o cronograma que rege os parâmetros de qualidade do leite” (DÜRR, 2012, p. 07). Dessa maneira, de acordo com o autor, o objetivo principal das mudanças e transformações ocorridas nas IN, é que o Brasil garanta o melhor alimento para a população e busque sempre por novos mercados internacionais e para isso, todos os fatores da cadeia devem estar em harmonia a fim de se produzir leite com qualidade.

Todavia, a capacitação ainda é a alavancada deste processo, porém o que se pode observar, é que, ao mesmo tempo em que grande parte das medidas foi posta em práticas, ainda são esperadas as ações de qualificação do produtor rural, visto que muitos deles não apontam os resultados esperados, por desconhecerem o assunto, ou seja, por não terem o conhecimento em como proceder para assegurar e produzir leite com qualidade, atendendo também suas exigências de lucratividade (PAULA; SALGADO, 2012).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com o objetivo geral da pesquisa de identificar os custos de produção, calcular o ponto de equilíbrio e apurar o resultado financeiro na atividade leiteira de uma propriedade rural do município de Cunha Porã - SC, realizou-se uma pesquisa teórico-empírica, na forma de pesquisa exploratória, desenvolvida a partir de um estudo de caso por meio de uma pesquisa quantitativa.

Quanto aos objetivos, é considerada uma pesquisa exploratória, pois, para Severino (2007, p. 123), a pesquisa exploratória “busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho”, ou seja, a apresentação de dados específicos da propriedade rural analisada em questão.

Quanto aos procedimentos técnicos, caracteriza-se por ser um estudo de caso, pois está baseada em uma pesquisa particular, tendo como foco uma propriedade rural do ramo da atividade leiteira do município de Cunha Porã, SC. Para Rampazzo e Corrêa (2008, p. 85), “o estudo de caso não separa o fenômeno de seu contexto, ele retrata a realidade em suas múltiplas dimensões, buscando considerar ao máximo os fatores possíveis”. Quanto à abordagem do tema, o estudo classifica-se como quantitativo, pois foram utilizados e analisados dados da propriedade usando como base um levantamento de dados e informações numéricas.

A população da pesquisa compreende 254 propriedades rurais que atuam no ramo leiteiro do município de Cunha Porã – SC, dados obtidos pela Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina (EPAGRI) (2016). Do qual a amostra é composta por uma propriedade rural familiar, localizada no município de Cunha Porã-SC, tendo o ramo leiteiro como atividade principal, que foi escolhida intencionalmente e por acessibilidade dos dados.

Nesse sentido, os dados coletados classificam-se como dados primários, sendo que, a partir das informações coletadas, ocorreram análises e controles com os relatórios da propriedade, das notas fiscais tanto de compras como de vendas, destacando também, análises das planilhas de controle cedidas pelo responsável pelo acompanhamento da propriedade, de todas as movimentações que ocorreram mensalmente. Para a coleta dos dados, elaboraram-se tabelas de análises de custos envolvidos na atividade leiteira, em relação a um determinado período, compreendendo-se a partir do mês de julho de 2015 até o mês de junho de 2016.

Para a análise e interpretação dos dados, os dados foram computados para a apuração dos resultados obtidos, tabulados e analisados por meio de tabelas e quadros, com o intuito de responder os objetivos da pesquisa. De modo que a partir da análise e interpretação dos dados, buscou-se responder os objetivos propostos na pesquisa, com a identificação dos custos, cálculo do ponto de equilíbrio, margem de contribuição, elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício e a verificação da lucratividade e rentabilidade gerada pela atividade leiteira da propriedade.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico será apresentada a análise dos resultados obtidos na pesquisa, compreendendo a identificação dos custos de produção, da análise da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio da produção leiteira. Finalizando com a análise da lucratividade e da rentabilidade em relação ao período verificado desta atividade.

4.1 Faturamento da Atividade Leiteira

Na atividade leiteira, é relevante considerar que o faturamento do produtor em relação ao leite produzido é influenciado por alguns critérios, os quais se destacam a quantidade vendida, a qualidade da CCS e CBT e, da mesma forma, em relação às proteínas e gorduras

contidas no leite in natura, sendo que a boa valorização se faz conforme a quantidade, isto é, quanto maior, melhor. Considerando esse contexto, no Quadro 1, está evidenciado a quantidade total de leite produzido, leite consumido e leite vendido na propriedade pesquisada.

Quadro 1: Leite produzido e vendido

Mês	Leite Produzido/LT	Leite Consumido/LT *	Leite Vendido/ LT
Julho/2015	131.165	300	130.865
Agosto/2015	129.823	300	129.523
Setembro/2015	122.751	300	122.451
Outubro/2015	134.476	300	134.176
Novembro/2015	144.397	300	144.097
Dezembro/2015	150.653	300	150.353
Janeiro/2016	147.644	300	147.344
Fevereiro/2016	132.379	300	132.079
Março/2016	138.867	300	138.567
Abril/2016	127.041	300	126.741
Mai/2016	138.532	300	138.232
Junho/2016	148.176	300	147.876
Total	1.645.904	3600	1.642.304

*Valor aproximado

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando o Quadro 1, percebe-se que a quantidade de leite produzida varia mensalmente, já a quantidade de leite consumida permanece a mesma no decorrer dos 12 meses. Porém, considera-se o leite consumido, um valor aproximado, sendo parte deste destinado ao consumo da família e outra quantia atribuída na alimentação de bezerros.

Ainda, observa-se no Quadro 1 que o mês que teve a menor quantidade de leite vendido e conseqüentemente, receita gerada, foi o mês de setembro de 2015, influenciado principalmente, pela diminuição de vacas em lactação e possíveis alterações climáticas ocorridas neste período, reduzindo assim, a quantidade de produção.

A partir do levantamento da quantidade de leite efetivamente vendido, o Quadro 2 esboça o preço de venda efetuado por litro de leite vendido, pela empresa parceira da família, e a respectiva receita gerada com sua venda.

Quadro 2: Receita gerada pela produção de leite

Mês	Leite Vendido (LT)	Preço por litro (R\$)	Receita Mensal (R\$)
Julho/2015	130.865	1,1637	152.287,59
Agosto/2015	129.523	1,1627	150.596,38
Setembro/2015	122.451	1,1340	138.859,42
Outubro/2015	134.176	1,1136	149.418,38
Novembro/2015	144.097	1,1289	162.671,09
Dezembro/2015	150.353	1,1494	172.815,73
Janeiro/2016	147.344	1,1801	173.880,64
Fevereiro/2016	132.079	1,2282	162.219,42
Março/2016	138.567	1,3817	191.458,00
Abril/2016	126.741	1,4328	181.594,49
Mai/2016	138.232	1,4943	206.560,07
Junho/2016	147.876	1,6479	243.684,85
Anual	1.642.304		2.086.046,06
Média	136.859	1,2681	173.837,17

Fonte: Dados da pesquisa

A partir do Quadro 2, nota-se que a produção do leite, semelhantemente ao preço pago por pelo mesmo, sofreu constantes variações durante os 12 meses analisados, gerando conseqüentemente, receitas mensais variadas. Sob o qual, vale destacar que a composição do preço unitário final do leite inclui o preço base do leite e, além disso, o produtor recebe um

valor relacionado às bonificações concedidas pela empresa parceira, sendo esse valor adicionado ao preço base mensal. Ressalta-se ainda, que o fundo rural (Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural) é descontado a partir do valor total recebido com a venda do leite.

Conforme demonstrado, verifica-se que o mês que gerou menos receita na propriedade foi o mês de setembro, observando que nesse período houve uma queda efetiva do preço por litro pago, tanto quanto a quantidade de leite produzida, totalizando um valor de R\$ 138.859,42. Já o mês de junho foi o mês que maior receita gerou, sendo conciliado com o maior preço por litro pago, que gerou um montante de R\$ 243.684,85. Nota-se que a diferença entre o maior e o menor valor de receita gerada é de R\$ 104.825,43, sendo este, um valor extremamente significativo.

Todavia, foi realizada a apuração da receita extra gerada com a venda de bovinos para descarte, de modo que no geral, a receita extra anual com a venda de novilhas nesse período de tempo foi de R\$ 64.000,02, gerando uma receita mensal de R\$ 5.333,34. Assim, somadas as receitas com a venda do leite e as receitas extras realizadas, compostas pela venda de bovinos que foram descartados do plantel e a venda de novilhas da propriedade, totalizando um valor anual de R\$ 119.000,04, o que representa uma renda mensal de R\$ 9.916,67 auferidos no período analisado. Posto isto, verifica-se que o mês que gerou a maior receita total, somado a venda de leite e a receita extra gerada da propriedade foi o mês de junho, com um montante de R\$ 253.601,52.

Em relação à apuração dos custos de produção, foram alocados todos os custos envolvidos na produção leiteira no decorrer dos 12 meses, compreendidos a partir do mês de julho de 2015 estendendo-se até o mês de junho de 2016, cujo resultado está evidenciado no Quadro 3.

Quadro 3: Custo mensal da produção leiteira de julho de 2015 a junho de 2016

Itens	Jul./15	Ago./15	Set./15	Out./15	Nov./15	Dez./15	Jan./16
Custos Totais	120.150,53	106.153,04	116.309,96	128.081,01	121.436,14	130.509,97	152.824,27
Custos Diretos	96.422,73	86.227,73	95.240,73	105.367,73	98.760,73	107.377,73	124.250,33
Silagem	17.000,00	17.000,00	17.000,00	17.000,00	17.000,00	17.000,00	24.000,00
Ração/Sal/Farelo	41.615,50	31.420,50	40.433,50	50.560,50	43.953,50	52.570,50	60.897,50
Past. Temp.	11.568,83	11.568,83	11.568,83	11.568,83	11.568,83	11.568,83	11.568,83
Past. Perm.	13.000,00	13.000,00	13.000,00	13.000,00	13.000,00	13.000,00	13.000,00
Mão de Obra	13.238,40	13.238,40	13.238,40	13.238,40	13.238,40	13.238,40	14.784,00
Custos Indiretos	23.727,80	19.925,31	21.069,23	22.713,28	22.675,41	23.132,24	28.573,94
Leite em Pó	2.415,83	2.415,83	2.415,83	2.415,83	2.415,83	2.415,83	2.415,83
Med.	6.259,30	6.259,30	6.259,30	6.259,30	6.259,30	6.259,30	6.259,30
I. A	4.360,00	495,00	975,00	975,00	975,00	975,00	5.975,00
Mat. Lim.	1.042,53	1.042,53	1.042,53	1.042,53	1.042,53	1.042,53	1.042,53
Equip. Uten	3.964,00	3.964,00	3.964,00	3.964,00	3.964,00	3.964,00	3.964,00
Energia Elétrica	2.183,53	2.284,93	3.218,80	4.620,00	4.277,31	4.500,82	4.918,03
Fundo Rural	3.502,61	3.463,72	3.193,77	3.436,62	3.741,44	3.974,76	3.999,25
Itens	Fev./16	Mar./16	Abr./16	Mai./16	Jun./16	Total Anual	%
Custos Totais	144.814,04	137.261,67	144.354,53	142.724,73	146.818,54	1.591.438,43	100,00
Custos Diretos	116.772,33	116.486,33	116.460,33	118.681,33	122.237,08	1.304.285,11	81,96
Silagem	24.000,00	24.000,00	24.000,00	24.000,00	24.000,00	246.000,00	15,46
Ração/Sal/Farelo	53.419,50	53.133,50	53.107,50	55.328,50	58.884,25	595.324,75	37,41
Past. Temp.	11.568,83	11.568,83	11.568,83	11.568,83	11.568,83	138.825,96	8,72
Past. Perm.	13.000,00	13.000,00	13.000,00	13.000,00	13.000,00	156.000,00	9,80
Mão de Obra	14.784,00	14.784,00	14.784,00	14.784,00	14.784,00	168.134,40	10,56
Custos Indiretos	28.041,71	20.775,34	27.894,20	24.043,40	24.581,46	287.153,32	18,04
Leite em Pó	2.415,83	2.415,83	2.415,83	2.415,83	2.415,83	28.989,96	1,82

Med.	6.259,30	6.259,30	6.259,30	6.259,30	6.259,30	75.111,60	4,72
I. A	4.645,00	975,00	975,00	1.475,00	1.601,00	24.401,00	1,53
Mat. Lim.	1.042,53	1.042,53	1.042,53	1.042,53	1.042,53	12.510,36	0,79
Equip. Uten	3.964,00	3.964,00	3.964,00	3.964,00	3.964,00	47.568,00	2,99
Energia Elétrica	5.984,00	1.715,15	9.060,87	4.135,86	3.694,05	50.593,35	3,18
Fundo Rural	3.731,05	4.403,53	4.176,67	4.750,88	5.604,75	47.979,05	3,01

Fonte: Dados da pesquisa

Além da apresentação dos custos mensais relacionados à atividade leiteira, conforme destacado no Quadro 3, observa-se que os maiores custos envolvidos na produção leiteira foram os custos diretos, perfazendo um percentual de 81,96% em relação os custos totais, já os custos indiretos, o valor apurado foi de apenas 18,04% em relação ao total.

Convém enfatizar que a depreciação, também foi considerada como um custo relacionado à produção leiteira, porém calculou-se separadamente, sendo que o valor será direcionado e adicionado para fins de cálculo da margem de contribuição e ponto de equilíbrio da atividade. O Quadro 4 demonstra o cálculo da depreciação mensal dos diversos itens pertencentes a propriedade, associados a atividade leiteira.

Quadro 4: Depreciação mensal na atividade leiteira

Depreciação	Valor inicial (R\$)	Valor residual (R\$)	Vida útil (anos)	Apropriação (%)	Depreciação (mensal)	Depreciação (anual)
Sala de ordenha	120.000,00	36.000,00	25	4	280,00	3.360,00
Sala de alimentação	500.000,00	150.000,00	25	4	1.166,67	14.000,00
Bezerreira	50.000,00	12.500,00	20	5	156,25	1.875,00
Sala de ração	10.000,00	2.500,00	20	5	31,25	375,00
Sala do Resfriador	15.000,00	3.750,00	20	5	46,88	562,50
Resfriador	40.000,00	4.000,00	10	10	300,00	3.600,00
Equipamento de ordenha	100.000,00	30.000,00	10	10	583,33	7.000,00
Tratores	300.000,00	30.000,00	10	10	2.250,00	27.000,00
Equipamento de fenação	400.000,00	40.000,00	10	10	3.000,00	36.000,00
Depósito de feno	25.000,00	5.000,00	10	10	166,67	2.000,00
Silos	20.000,00	4.000,00	10	10	133,33	1.600,00
Total	1.535.000,00	313.750,00	-	-	8.114,38	97.372,50

Fonte: Dados da pesquisa

No Quadro 4, evidencia-se que o valor residual ponderado para as edificações e as instalações internas, ficou entre 25% e 30%, de acordo com informações obtidas através da Receita Federal do Brasil (2016), diferentemente dos demais itens, como os equipamentos de ordenha e os veículos agrícolas, os quais considerou-se um valor residual de 10%, em virtude de os mesmos sofrerem um desgaste maior durante sua vida útil, diminuindo dessa forma, seu valor de sucata. Sendo assim, subtraiu-se do valor inicial, o valor residual de cada elemento depreciado, e, multiplicou-se o resultado pelo percentual apropriado, equivalente ao valor da vida útil do bem, obtendo-se, então, o valor final da depreciação de R\$ 8.114,38 mensais. Ressalta-se que esse montante é significativo para a elaboração dos cálculos posteriores, como o ponto de equilíbrio e apuração do resultado financeiro do período analisado. Ademais, o Quadro 5 apresenta a exaustão mensal dos bovinos leiteiros da propriedade.

Quadro 5: Exaustão mensal do gado leiteiro

Item	Valor inicial (R\$)	Valor residual (%)	Valor residual (R\$)	Vida útil (anos)	Apropriação (%)	Exaustão (mensal)	Exaustão (anual)
Bovinos de leite	5.000,00	44	2.200,00	6	16,67	38,90	466,76
150 bovinos	750.000,00	44	330.000,00	6	16,67	5.834,50	70.014,00

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da apuração dos custos totais e, igualmente, da quantidade de leite produzido mensalmente, pode-se determinar o custo unitário por litro de leite produzido na propriedade, sendo que a partir desse cálculo, o produtor consegue identificar o custo incorrido por litro de leite vendido. Para tanto, o Quadro 6 esboça o custo unitário por litro de leite produzido.

Quadro 6: Custo unitário por litro de leite

Mês	Custos Totais	Leite/litros totais	Custo unitário
Julho/2015	134.099,41	131.165	1,0224
Agosto/2015	120.101,91	129.823	0,9251
Setembro/2015	130.258,83	122.751	1,0612
Outubro/2015	142.029,89	134.476	1,0562
Novembro/2015	135.385,01	144.397	0,9376
Dezembro/2015	144.458,85	150.653	0,9589
Janeiro/2016	166.773,15	147.644	1,1296
Fevereiro/2016	158.762,91	132.379	1,1993
Março/2016	151.210,55	138.867	1,0889
Abril/2016	158.303,41	127.041	1,2461
Mai/2016	156.673,61	138.532	1,1310
Junho/2016	160.767,42	148.176	1,0850
Total anual	1.758.824,94	1.645.904	-
Média mensal	146.568,74	137.158,67	1,0701

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 6, percebe-se que o custo médio mensal da produção leiteira na propriedade corresponde a R\$ 1,0701 por unidade de litro. Ainda, observa-se que o mês de abril foi o mês que maior custo gerou, alcançando um total de R\$ 1,2461 por litro. Além disso, convém salientar que durante alguns meses, foram gerados custos maiores, motivados pela diminuição da própria produção, em consequência da redução do número de vacas em lactação, tornando-se o custo notavelmente maior do que a produtividade leiteira. Logo, é importante destacar que o menor custo unitário foi registrado no mês de agosto, no valor de R\$ 0,9251 por litro, ocasionado pela redução considerável dos custos incorridos.

Considerando o contexto, o Quadro 7 identifica o ponto de equilíbrio e a margem de lucro proporcionada pela atividade leiteira da propriedade.

Quadro 7: Ponto de equilíbrio e a margem de lucro em litros e reais

Itens	Receita	Custo	Depre- ciação	Exaustão	Margem de Lucro/ Reais	Pre- ço Unit	Margem de Lucro/ Litros	Leite Vendido/ Litros	Ponto de Equilíbrio/ Litros	Ponto de Equilíbrio/ Reais
Jul.	162.204,26	120.150,53	8.114,38	5.834,50	28.104,85	1,16	24.151,29	130.865,00	106.713,71	134.099,41
Ago.	160.513,05	106.153,04	8.114,38	5.834,50	40.411,14	1,16	34.756,29	129.523,00	94.766,71	120.101,91
Set.	148.776,09	116.309,96	8.114,38	5.834,50	18.517,26	1,13	16.329,15	122.451,00	106.121,85	130.258,83
Out.	159.335,05	128.081,01	8.114,38	5.834,50	17.305,16	1,11	15.539,84	134.176,00	118.636,16	142.029,89
Nov.	172.587,76	121.436,14	8.114,38	5.834,50	37.202,75	1,13	32.954,87	144.097,00	111.142,13	135.385,01
Dez.	182.732,40	130.509,97	8.114,38	5.834,50	38.273,55	1,15	33.298,72	150.353,00	117.054,28	144.458,85
Jan.	183.797,31	152.824,27	8.114,38	5.834,50	17.024,16	1,18	14.426,03	147.344,00	132.917,97	166.773,15
Fev.	172.136,09	144.814,04	8.114,38	5.834,50	13.373,18	1,23	10.888,44	132.079,00	121.190,56	158.762,91
Mar.	201.374,67	137.261,67	8.114,38	5.834,50	50.164,12	1,38	36.306,09	138.567,00	102.260,91	151.210,55
Abr.	191.511,16	144.354,53	8.114,38	5.834,50	33.207,75	1,43	23.176,82	126.741,00	103.564,18	158.303,41
Mai.	216.476,74	142.724,73	8.114,38	5.834,50	59.803,13	1,49	40.020,84	138.232,00	98.211,16	156.673,61
Jun.	253.601,52	146.818,54	8.114,38	5.834,50	92.834,10	1,65	56.334,79	147.876,00	91.541,21	160.767,42
Total	2.205.046,08	1.591.438,44	97.372,50	70.014,00	446.221,14		338.183,17	1.642.304,00	1.304.120,83	1.758.824,94
Méd.	183.753,84	132.619,87	8.114,38	5.834,50	37.185,10	1,27	28.181,93	136.858,67	108.676,74	146.568,74

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 7, percebe-se que a produção de leite é variada durante os 12 meses, sendo que as alterações ocorrem, principalmente, pelos fatores climáticos, como chuvas abundantes, enchentes ou estiagens, os quais afetam diretamente na produção de leite, igualmente na alimentação dos animais, no número de vacas em lactação e a sanidade do animal.

Constata-se que o mês com o maior volume de leite produzido foi o mês de dezembro de 2015, com 150.353 litros produzidos, gerando uma margem de lucro de R\$ 38.273,55. Assim sendo, a maior margem de lucro apresentou-se no mês de junho de 2016, com um montante de R\$ 92.834,10, sendo que a venda foi de 147.876 litros de leite, a segunda maior produção do período analisado. Em contrapartida, a menor margem de contribuição identificou-se no mês de fevereiro de 2016, com um resultado positivo de R\$ 13.373,18, com a venda de 132.079 litros de leite, devido à diminuição de vacas em lactação, o que acarretou na redução da produção do mês.

Em comparação ao estudo realizado por Babick (2015), percebe-se que a maior margem de contribuição ocorreu em períodos diferentes, sendo que para a autora foi no mês de julho. Já em relação a menor margem de contribuição da atividade leiteira, ambas as pesquisas apontaram o mês de fevereiro, porém, convém destacar que os resultados obtidos não são iguais, sendo que o resultado foi negativo para a autora, diferentemente desta pesquisa, que se apresentou positivamente. É possível observar que a média da margem de lucro mensal é de R\$ 37.185,10 e 28.181,93 litros para a família. Logo a margem de contribuição em litros de leite apresentou em valor menor, um resultado de 10.888,44 no mês de fevereiro de 2016, e a maior um valor de 56.334,79, no mês de junho de 2016.

No ponto de equilíbrio, identificou-se uma média de R\$ 146.568,74, em reais, e um valor de 108.676,74 em litros. Verifica-se que, no PE (Ponto de Equilíbrio) em reais, o maior valor apurado foi no mês de janeiro de 2016, com R\$ 166.773,15, e o menor em agosto de 2015, com R\$ 120.101,91. Já o PE em litros apurou em janeiro, um montante de 132.917,97 e, em junho, o valor de 91.541,21 litros. É a partir dos valores citados que a atividade leiteira necessita atingir para que inicie sua lucratividade.

Após a apuração destes dados, os mesmos foram submetidos à apreciação da DRE (demonstração do resultado do exercício), para assim ser passível de realizar o cálculo da lucratividade e da rentabilidade da atividade leiteira, a fim de verificar se a mesma efetivamente

está proporcionando o retorno esperado pela propriedade. Deste modo, o Quadro 8 demonstra a lucratividade e a rentabilidade mensal da atividade leiteira.

Quadro 8: Índice de Lucratividade e Rentabilidade

Mês	jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15	jan/16	fev/16	mar/16	abr/16	mai/16	jun/16	Média Mensal
Lucratividade (%)	11,21	18,99	5,77	4,63	15,8	15,51	3,86	2	19,98	12,16	23,04	32,69	13,8
Rentabilidade (%)	0,8	1,33	0,38	0,32	1,19	1,24	0,31	0,15	1,76	1,02	2,18	3,63	1,19

Fonte: Dados da pesquisa

No Quadro 8, percebe-se que tanto a lucratividade quanto a rentabilidade apresentaram-se positivos, observando-se que os menores valores em ambos os índices foram alcançados no mês de fevereiro de 2016, com 2,00% e 0,15%, respectivamente. Pode-se destacar também que os índices encontrados, em geral, são favoráveis e trouxeram um retorno benéfico aos produtores. Considerando-se o alto custo de produção, a média do rol da lucratividade foi significativa, apontando o valor de 13,80%. A rentabilidade, por sua vez, considerou em seu cálculo o valor do investimento inicial da propriedade e a partir de então, trouxe em números, o quanto rentável está sendo o negócio, e apresentou como média, o valor de 1,19%.

Entretanto, conforme evidenciado pelos resultados apurados, existem na atividade alguns períodos mais críticos e desfavoráveis no que tange a produtividade leiteira, onde acentua-se a redução dos índices de rentabilidade e lucratividade da propriedade. Sendo assim, reforça-se a necessidade de utilização de mecanismos da contabilidade, para o controle de custos e planejamento, para que os fatores negativos atuais, não venham causar prejuízos em longo prazo.

Em comparação ao estudo realizado por Beumer (2012), conforme os dados analisados em sua pesquisa, o mês de novembro foi o mês de maior lucratividade, diferentemente do período encontrado nesta pesquisa. Todavia, tornou-se comum para ambas as análises o fato de que a atividade leiteira nas propriedades está sendo rentável, proporcionando às mesmas, se manterem no mercado e realizarem os investimentos necessários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo geral identificar os custos de produção, calcular o ponto de equilíbrio e apurar o resultado financeiro na atividade leiteira de uma propriedade rural do município de Cunha Porã-SC. Para tanto, foi realizado uma pesquisa exploratória, quantitativa, desenvolvida por meio de um estudo de caso em uma propriedade rural familiar que atua na atividade leiteira do município de Cunha Porã-SC, escolhida intencionalmente e por acessibilidade dos dados. Cujo período de análise dos dados compreende ao mês de julho de 2015 a junho de 2016, que foram coletados a partir de dados levantados de anotações realizadas durante o período, notas fiscais de compra e venda de produtos, e demais relatórios.

Os resultados evidenciados inferem que os custos que mais se destacam na atividade leiteira são a ração/sal/farelo, que representam um percentual de 37,41%, a silagem, com 15,46%, a mão de obra com 10,56%, a pastagem permanente com 9,80% e a pastagem temporária, com 8,72%. Estes correspondem, além dos custos mais elevados, os custos diretos encontrados na produção de leite na propriedade, totalizando 81,96% em relação ao total dos custos.

Ainda, identificou-se que a margem de contribuição da atividade leiteira. Nesse sentido, a atividade leiteira teve como média de margem de contribuição dos doze meses analisados, o valor de R\$ 37.185,10 reais e 28.181,93 litros de leite, já a média de contribuição unitária

resultou em R\$ 0,1980. E que a média do ponto de equilíbrio dos doze meses estudados corresponde a R\$ 146.568,74 em reais e, 108.676,74 em litros de leite. Perante os resultados encontrados, a atividade leiteira é considerada lucrativa e rentável, apresentando índices de lucratividade de 13,80% e rentabilidade de 1,19%. Dessa forma, o ponto de equilíbrio evidenciado na atividade leiteira corresponde a 79,76% da produção sendo no valor de R\$ 1.758.824,94 no ano, e uma margem de contribuição anual de 20,24%.

De maneira geral, conclui-se que, sob as situações apuradas e analisadas, que a lucratividade na atividade leiteira está sendo favorável, proporcionando o retorno almejado pela família, de modo que há um controle eficaz da atividade leiteira realizada na propriedade como um todo, considerando que os custos de produção se tornam elevados devido à grande quantidade de animais, que exigem alto volume de alimento, para então, tornarem-se produtivos e assim, garantir a lucratividade.

Assim, como sugestão de pesquisa, sugere-se que sejam analisadas novas propriedades do mesmo ramo, para que ocorram comparações dos resultados com outras propriedades bem como o desenvolvimento de futuras pesquisas em outras atividades ligadas às propriedades rurais, como a suinocultura, a produção de frangos de corte, plantios de fumo, soja, milho ou trigo, as quais, igualmente são desenvolvidas pelas famílias residentes no meio rural, sendo, portanto, as maiores responsáveis pela geração de renda dos gestores.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BABICK, Ivani. **Identificação dos custos de produção e ponto de equilíbrio na produção de leite e frangos de corte em uma propriedade rural do município de Itapiranga-SC**. 119 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) Sociedade Educacional de Itapiranga. Faculdade de Itapiranga - SEI FAI, Itapiranga, 2015.

BERGAMASCHI, Marco Aurélio. **Produção de leite gera valor agregado**. 2010. Disponível em: <<http://www.pecuaria.com.br/info.php?ver=9435>>. Acesso em: 01 mai. 2016.

BEUMER, Rudinei. **Análise do custo de produção e cálculo do ponto de equilíbrio em uma propriedade de bovinocultura leiteira do município de Itapiranga Santa Catarina**. 70 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) Sociedade Educacional de Itapiranga. Faculdade de Itapiranga - SEI FAI, Itapiranga, 2012.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Mensuração e controle de custos: um estudo empírico em empresas agroindustriais. **Sistemas & Gestão**. v. 1, n. 2, p. 132-141, mai./ago., 2006.

CORRÊA, Aliel Freitas. **Modelagem de um sistema de gestão da pecuária leiteira sob os preceitos da teoria das restrições**. 157 f. Dissertação (Mestre em Agronegócios) Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural: uma abordagem decisorial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DAL MAGRO, Cristian Baú; et al. Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola. **Custos e @gronegócios on line**. v. 9, n. 1, p. 02-22, jan./mar., 2013.

DÜRR, João Walter. **Como produzir leite de qualidade**. Produção de leite conforme Instrução Normativa nº 62. 4. ed. Brasília, SENAR: 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GONÇALVES, Edson. **Gestão e qualidade**. Gerenciamento de propriedades leiteiras. Rio de Janeiro: Sebrae: Senar: Faerj, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. Sistema de gestão de custos nas pequenas propriedades leiteiras. **Custos e @gronegóciosonline**. v. 2, n. 2, p. 02-07, jul./dez., 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

NEPOMUCENO, Fernando. **Contabilidade rural e seus custos de produção**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

NETTO, Vicente Nogueira; GOMES, Aloísio Teixeira. **Importância econômica e social da atividade leiteira**. 2016. Disponível em:

<http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/Agencia8/AG01/arvore/AG01_35_217200392358.html>. Acesso em: 01 mai. 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Introdução à administração financeira**: de acordo com as novas práticas contábeis brasileiras em padrão internacional (IRFS). 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PAULA, Victor Marques de; SALGADO, Lorrana Martins. **Instrução normativa 62**: o que você está fazendo para 2016?. 2012. Disponível em: <<http://rehagro.com.br/plus/modulos/noticias/ler.php?cdnoticia=2488>>. Acesso em: 02 mai. 2016.

RAMPAZZO, Sônia Elisete. CORRÊA, Fernanda Zanin Mota. **Desmitificando a metodologia científica**: guia prático de produção de trabalhos acadêmicos. Erechim: Habilis, 2008.

REIS, Rafael. **Contabilidade rural**: no Brasil, o agronegócio possui um papel importantíssimo na economia sendo responsável por, pelo menos 1/3 do produto interno bruto-PIB. 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, Gilberto José dos. MARION, José Carlos. SEGATTI, Sonia. **Administração de custos na agropecuária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Gilberto José dos. MARION, José Carlos. SEGATTI, Sonia. **Administração de custos na agropecuária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Joel José. **Análise de custos**: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil; métodos de depreciação; ABC – Custeio Baseado em Atividades; análise atualizada de encargos sociais sobre salários; custos de tributos sobre compras e vendas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2007.

ULRICH, Elisane Roseli. Contabilidade Rural e Perspectivas da Gestão no Agronegócio. **Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU**. v. 4, n. 9, jul./dez., 2009.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANÁLISE DE SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL ATRAVÉS DA APLICAÇÃO PARCIAL DO MÉTODO SICOGEA: UM ESTUDO DE CASO NA CEASAMINAS

Karina Batista de Aquino

Bacharel em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG
karinabatista.aquino@gmail.com

Tatiane de Oliveira Marques

Doutora em Contabilidade
Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG
tatiane@face.ufmg.br

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar o índice de sustentabilidade ambiental da Central de Abastecimento de Minas Gerais (CeasaMinas) através da aplicação parcial do Sistema Contábil Gerencial Ambiental (SICOGEA). É uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e realizada na forma de um estudo de caso. Os dados foram coletados através da aplicação de questionário (lista de verificação), previsto na primeira fase da terceira etapa do SICOGEA, a três setores da CeasaMinas (contabilidade, meio ambiente e comissão permanente de licitação), contendo 125 questões. Após a aplicação parcial do SICOGEA obteve-se o índice geral de sustentabilidade da CeasaMinas (40,5%), classificado como Fraco. Esta classificação indica que o desempenho ambiental da entidade pode estar causando danos ao meio ambiente, porém surgem evidências de iniciativas que visam a sustentabilidade, como o desenvolvimento de projetos sociais realizados pela instituição. O índice alcançado pela CeasaMinas (40,5%) é classificado como Fraco, porém o mesmo está próximo da classificação Regular, que engloba os resultados de 41 a 60%, desta forma destaca-se que a entidade está próxima de um desempenho que visa atender somente à legislação.

Palavras-chave: Sustentabilidade; CeasaMinas; SICOGEA; Contabilidade ambiental.

1 INTRODUÇÃO

O impacto ambiental causado pelas atividades organizacionais vem sendo crescente motivo de preocupação da sociedade. A ação humana sob o meio ambiente, principalmente após a revolução industrial, coloca a biodiversidade do nosso planeta em um risco sem precedentes. Com o aumento populacional houve uma demanda descomunal pelo desenvolvimento tecnológico e o suprimento desta demanda tem submetido o meio ambiente a uma degradação excessiva de sua qualidade e capacidade para sustentar a vida (TINOCO; KRAEMER, 2011).

A sociedade passou a demandar das empresas informações que demonstrassem as ações realizadas com o intuito de reduzir os impactos causados por suas atividades ao meio ambiente. O empresariado foi obrigado a promover discussões e financiar pesquisas que viabilizassem o nível de poluição gerado por suas atividades, essa mudança de postura foi consequência das imposições governamentais, pressões da sociedade e o risco de lucros reduzidos por possíveis penalidades, devido à falta de tecnologias adequadas para minimizar, se não evitar, a emissão de agentes poluentes (RIBEIRO, 2006).

Diante da preocupação com os impactos causados pelas atividades empresariais, coube à contabilidade assumir o papel de divulgar as ações voltadas para a gestão ambiental. A

contabilidade ambiental passou então a auxiliar os gestores das organizações no intuito de gerenciar os recursos naturais e sociais no ambiente em que estão inseridos. Esta interação entre meio ambiente e empresa deve ser planejada com base em medidas que visem o bem-estar natural e social (LEITE; PIFSCHER; NUNES, 2011).

A gestão ambiental auxilia as organizações a desenvolverem medidas que visem minimizar o impacto ambiental gerado por suas atividades, e é também uma forma de aumentar a competitividade aliada à preocupação com o meio ambiente, atendendo ao interesse dos empregadores (lucratividade) em paralelo com o interesse da sociedade, que é a proteção do meio ambiente (FILHO; SICSÚ, 2003).

A necessidade de se obter dados quantitativos e qualitativos que sirvam de auxílio para o gerenciamento de recursos ambientais fez com que a contabilidade ambiental ganhasse maior respaldo nos últimos anos (LEITE; PFITSCHER; NUNES, 2011), já que esta surgiu para responder à pressão advinda da sociedade, pois as organizações têm buscado a incorporação de medidas que busquem mitigar ou até mesmo a eliminar as agressões advindas da integração com o meio ambiente e transparecer isso em seus relatórios (UHLMANN, 2011). Seguindo essa tendência o Sistema Contábil Gerencial Ambiental (SICOGEA) foi desenvolvido com o intuito de analisar o grau de sustentabilidade ambiental das organizações (PFITSCHER et al., 2009).

Diante do exposto propõe-se o seguinte problema de pesquisa: qual o nível de sustentabilidade ambiental da Central de Abastecimento de Minas Gerais S.A. (CeasaMinas) medido através da aplicação parcial do método SICOGEA e como o plano resumido de gestão ambiental pode auxiliar na gestão ambiental desta instituição? A CeasaMinas em 2015 movimentou 2.367.144.147 toneladas de produtos hortigranjeiros e outros produtos alimentícios, possuindo um fluxo médio diário de 53 mil pessoas (CEASAMINAS, 2016). Neste contexto é importante que esta instituição possua um nível de sustentabilidade satisfatório, visto que a mesma está presente no dia-a-dia dos cidadãos mineiros e possui uma atividade que está diretamente interligada ao meio ambiente.

Esta pesquisa está dividida em cinco capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se a introdução ao estudo e o problema de pesquisa. No segundo capítulo apresenta-se a revisão de literatura. No terceiro capítulo é explicitado o método e as técnicas da coleta dos dados, como também o método de análise dos resultados, apresentando ainda a delimitação da pesquisa e a amostra objeto de estudo. No quarto capítulo são apresentados os dados e a análise dos resultados. Por fim, é apresentada as considerações finais do estudo e as referências bibliográficas utilizadas.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável

As empresas têm observado que as questões ambientais e o comprometimento com a redução do impacto ambiental causado pelas atividades produtivas devem ser debatidas. Utilizar os recursos naturais de forma consciente é mostrar a responsabilidade ambiental que a organização possui, o que é um desafio, visto que as organizações devem procurar alternativas de produção que diminuam os danos ambientais (SANTOS; FADEL; SOUZA, 2013), tornando constante a busca pela sustentabilidade dentro das organizações, no entanto, muitas vezes este termo não é bem conceituado (LEITE; PIFSCHER; NUNES, 2011).

A sustentabilidade, segundo Sachs (1990) *apud* Siche et al. (2007, p. 140), “é um conceito dinâmico, pois, considera as necessidades crescentes das populações num contexto internacional em constante expansão”. Para Leite, Pfitscher e Nunes (2011) a sustentabilidade

busca o equilíbrio entre a empresa e o ambiente, onde a empresa se desenvolve competitivamente sem impactar o meio ambiente e preservando o meio para as futuras gerações.

A sustentabilidade também pode ser qualificada como aquilo que se pode conservar. O desenvolvimento da sociedade está relacionado com sua forma de interagir com as organizações, instituições e empresas que operam à sua volta. Desta forma, a sociedade deve exigir que estas organizações, instituições e empresas se desenvolvam ambientalmente, para que as necessidades da população presente possam ser atendidas sem que haja o comprometimento das futuras gerações de satisfazerem suas próprias necessidades (VELLANI; RIBEIRO, 2009).

O Relatório Brundtland intitulado “Nosso Futuro Comum” (1991) elaborado pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, sob a presidência de Gro Harlem Brundtland, então primeira ministra da Noruega, conceitua o desenvolvimento sustentável como “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem as suas próprias necessidades”. Esta definição deixa claro os princípios que norteiam a sustentabilidade e mostra que este conceito se desenvolve no longo prazo, pois seus interesses estão pautados nas gerações futuras (CLARO; CLARO; AMÂNCIO, 2008).

Slaper e Hall (2011) enfatizam que Jonh Elkington (1994) esforçou-se para medir a sustentabilidade das corporações na década de 1990, onde seus esforços resultaram na formulação do conceito *triple botton line* (TBL), conhecido como o tripé da sustentabilidade ou 3Ps (people, planet e profit), em português pessoas, planeta e lucro.

Este conceito do TBL mostra que é necessário que haja ponderação nas decisões estratégicas das empresas. A sustentabilidade econômica se desenvolve ao gerenciar empresas lucrativas e geradoras de valor, a sustentabilidade social se desenvolve ao estimular a educação, cultura, lazer e justiça social à comunidade e a sustentabilidade ecológica se desenvolve ao manter ecossistemas vivos, com diversidade (VELLANI; RIBEIRO, 2009).

Pereira (2007) e Pimenta (2008) também concordam que uma organização deve ter seus resultados mensurados e suas decisões orientadas em três esferas inseparáveis – a econômica, a social e a ambiental, ou seja, o desenvolvimento sustentável no universo empresarial deve respeitar “os direitos, os valores e os interesses relacionados aos impactos gerados por ela, seja na sociedade, no meio ambiente ou no futuro da própria organização” (PEREIRA, 2007, p. 38).

O conceito de TBL “foi além das medidas tradicionais de lucros, retorno sobre o investimento e valor do acionista para incluir dimensões ambientais e sociais” (SLAPER; HALL, 2011, p.4), pois, ao conseguir incorporar as três dimensões de desempenho, o TBL se diferenciou de estruturas de relatórios tradicionais ao incluir medidas ambientais.

A variável ambiental deve ser incorporada às organizações para que a tomada de decisão esteja baseada em uma postura responsável no que diz respeito às questões ambientais. As empresas mais experientes identificam seus resultados econômicos e estratégicos baseados na causa ambiental. Tais resultados não são visualizados imediatamente, pois para alcançar tais resultados é necessário que se haja planejamento e organização para que a instituição possa atingir a excelência ambiental e conseqüentemente vantagem competitiva (KRAEMER et al., 2013).

É necessário que as organizações desenvolvam meios de produção que visem à diminuição do impacto ambiental provocado por suas atividades. Essa preocupação já tem sido manifestada por algumas organizações, porém tem-se dado em parte pela pressão exercida pela sociedade, que exige um posicionamento ético e de comprometimento com o desenvolvimento sustentável (BERNARDES; PFITSCHER; FREITAS, 2012). O discurso de sustentabilidade dos gestores é voltado para seus funcionários, mercado consumidor, concorrentes, parceiros,

ONGs e aos órgãos governamentais, tendo como objetivo fazer com que as práticas gerenciais, ambientais, sociais e econômicas sejam vinculadas a uma imagem positiva da empresa (CLARO; CLARO; AMÂNCIO, 2008).

As empresas que possuem a visão estratégica de longo prazo, pautada na sustentabilidade ambiental, sabem que esta é uma variável importante para a competitividade empresarial (LINS; SILVA, 2009). As práticas empresariais sustentáveis são observadas em organizações que conseguem satisfazer a necessidade de seus clientes, gerar valor aos acionistas e à sociedade sem comprometer sua continuidade e a sustentabilidade ecológica dos ecossistemas envolvidos com suas atividades (VELLANI; RIBEIRO, 2009).

A sustentabilidade empresarial pode contribuir para que as empresas além de reduzirem o impacto ambiental, possam buscar vantagem competitiva e diferenciação no mercado, uma vez que a sociedade está cada vez mais engajada em adquirir serviços e produtos de organizações que se diferenciam no mercado (BERNARDES; PFITSCHER; FREITAS, 2012).

2.2 Gestão ambiental

As empresas utilizam a gestão ambiental para desenvolver e implantar suas políticas e estratégias ambientais (KRAEMER et al., 2013), bem como com o intuito de reduzir ou eliminar os efeitos negativos provocados no ambiente por suas atividades (TINOCO; KRAEMER, 2011). Na gestão ambiental estão presentes a estrutura organizacional, as atividades de planejamento, responsabilidades, práticas, procedimentos, processos e recursos que visam desenvolver, implementar, atingir, analisar de forma crítica e manter a política ambiental da instituição (TINOCO; KRAEMER, 2011).

A gestão ambiental também auxilia na geração de relatórios com informações internas e externas que visam dar suporte à tomada de decisões que envolvem as questões ambientais, objetivando a redução dos impactos negativos gerados pelas atividades empresariais e o incentivo à preservação dos recursos naturais (BERNARDES; PFITSCHER; FREITAS, 2012). Gerir a empresa com foco também no meio ambiente passou a ser um fator estratégico para a análise da alta administração das organizações, incluindo uma série de atividades que devem ser administradas, tais como: formular estratégias de administração para o meio ambiente, assegurar a conformidade com as leis ambientais, implementar programas de prevenção à poluição, gerir instrumentos de correção de danos ao meio ambiente, adequar produtos às especificações ecológicas, monitorar o programa ambiental da empresa (TINOCO; KRAEMER, 2011).

Assim, com a demanda da sociedade por informações sobre a questão ambiental das empresas, a contabilidade, além do registro de transações econômicas, passou a apresentar os eventos ambientais, assumindo o papel de divulgação das ações de gestão ambiental, tendo em vista prevenir e corrigir danos, bem como salvaguardar os patrimônios empresarial e nacional (TINOCO; ROBLES, 2006, p. 1078).

A contabilidade da Gestão Ambiental (CGA) visa aumentar a eficiência de materiais, diminuir o impacto e o risco ambiental e reduzir os custos da salvaguarda ambiental, podendo-se afirmar que ela facilita a transição de informação da contabilidade financeira e da contabilidade de custos (TINOCO; KRAEMER, 2011). Desta forma, a utilização da contabilidade da gestão ambiental pode ser vista como facilitadora do uso e compartilhamento de informações contábeis, para a otimização da eficiência do uso dos recursos naturais, a fim de reduzir o impacto e o risco ambiental e os gastos na preservação ambiental. A questão ambiental, pela sua relevância junto à sociedade moderna, tem de ser incorporada aos demonstrativos contábeis, pois seu impacto sobre os resultados empresariais ocorre a curto, médio e longo prazo (TINOCO; ROBLES, 2006, p. 1079).

Pode-se afirmar, portanto, que a gestão ambiental se faz imprescindível dentro das organizações, sendo um importante instrumento gerencial que visa promover o equilíbrio entre empresa e meio ambiente (BERNARDES; PFITSCHER; FREITAS, 2012). Assim a gestão ambiental torna-se uma ferramenta que visa à sustentabilidade econômica e humana (TINOCO; ROBLES, 2006, p. 1079) e para isso, deve utilizar um adequado Sistema de Gestão Ambiental (SGA), pautado na responsabilidade social que tem por base a sustentabilidade socioambiental, aliada à contabilidade (LEITE; PFITSCHER; NUNES, 2011).

2.3 Sistema Contábil de Gerencial Ambiental (SICOGEA)

O SICOGEA é definido como “uma ferramenta de gestão ambiental, que une, através de alguns controles, a contabilidade ao meio ambiente”, que tem como objetivo gerar informações aos gestores que explicitem os impactos das suas ações no meio ambiente, com o auxílio da contabilidade e controladoria ambiental (SILVA; PFITSCHER, 2014, p. 3916).

Segundo Uhlmann (2011), o SICOGEA tem como objetivo aliar o modelo de gestão à contabilidade e à controladoria, e suas principais vantagens são:

- É um sistema que busca a eficiência, realizando um diagnóstico dos eventos e transações de natureza ambiental, buscando a integração entre empresa e meio ambiente;
- Visa identificar os pontos críticos quanto à sustentabilidade da organização e propor um plano de gestão ambiental estruturado, composto de medidas de proteção, recuperação e/ ou reciclagem;
- A análise do nível de sustentabilidade considera fatores qualitativos e quantitativos, o que confere objetividade ao resultado encontrado para o desempenho ambiental.

O SICOGEA possui como base três etapas, são elas: integração da cadeia de valor, gestão do controle ecológico e gestão da contabilidade e controladoria ambiental (LEITE; PFITSCHER; NUNES, 2011).

De acordo com Nunes (2010):

- Integração da cadeia de valor: identifica-se a cadeia de valor ao qual a empresa está inserida, esta identificação se dá pelo tipo de atividade desempenhada, região de atuação, destino final do produto, serviço e resíduos resultantes, buscando demonstrar aos gestores formas de valorização ao meio ambiente, aliando fatores econômicos aos ambientais, com isso, formar o grupo de trabalho para condução das demais etapas e fases.
- Gestão de controle ecológico: realiza-se um diagnóstico da empresa, quanto à atuação de suas atividades sobre o meio ambiente, avaliando não apenas a unidade central, mas também, fazendo um estudo geral da situação encontrada entre as filiais.
- Gestão da contabilidade e controladoria ambiental: atua com a utilização de ferramentas da contabilidade e controladoria ambiental, fazendo a análise de fatores ambientais, sociais e econômicos, e busca por meio de investigação e mensuração, obter o grau de sustentabilidade da entidade, bem como, trabalhar o comprometimento e a sensibilização dos agentes envolvidos com a gestão da entidade.

Cada etapa contempla várias fases que se desdobram em ações, conforme destacado no Quadro 1.

Quadro 1 - Fases e ações do método SICOGEA - Geração 3

Etapas	Fases e ações
Etapa 1 – Integração da cadeia de valor	Fase 1 – Formação dos grupos de trabalho Fase 2 – Discussão sobre produção e ou serviços ecológicos e exame dos efeitos ambientais Fase 3 – Verificação dos interessados Ação 3.1 – Dinâmica dos grupos e <i>feedback</i> Ação 3.2 – Ação de convencimento Ação 3.3 – Interesse na participação Ação 3.4 – Operação finalizada
Etapa 2 – Gestão do controle ecológico	Fase 1 – Local de abrangência da organização Fase 2 – Diagnóstico das filiais Fase 3 – Identificação dos <i>stakeholders</i> Fase 4 – Sistema de produção e Integração com outras atividades Fase 5 – Diagnóstico das atividades poluidoras
Etapa 3 – Gestão da contabilidade e controladoria ambiental	Fase 1 – Investigação e mensuração Ação 1.1 – Sustentabilidade e estratégia ambiental <ul style="list-style-type: none"> • Grupos-chave e subgrupos • Lista de verificação • Desempenho ambiental e contábil • Plano resumido de gestão ambiental • Análise do Balanço Ambiental, Patrimonial e DVA Ação 1.2 – Comprometimento <ul style="list-style-type: none"> • Missão, visão, política e objetivos Ação 1.3 – Sensibilização partes interessadas <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento dos participantes • Agrupamentos de responsabilidade Fase 2 – Informação Ação 2.1 – Mapeamento da cadeia de produção e consumo <ul style="list-style-type: none"> • Ciclo de vida do produto/ passagem do produto pela empresa Ação 2.2 – Estudo das entradas e saídas do processo <ul style="list-style-type: none"> • Identificação das matérias-primas Ação 2.3 – Inventário de aspectos e impactos ambientais <ul style="list-style-type: none"> • Identificação de custos

Fonte: Adaptado de Pfitscher (2004), Nunes (2010) e Uhlmann (2011).

Para a 2ª Geração do método SICOGEA, foram propostas alterações para todas as etapas do sistema, como por exemplo, a padronização da lista de verificação, a definição de critérios para as prioridades de melhoria e a atribuição de uma pontuação para as questões do questionário, também houve uma adequação às exigências advindas com a alteração da lei 6.404/76, nos anos de 2007 e 2009, e algumas alterações metodológicas (PFITSCHER et al., 2011).

Uhlmann (2011) propôs em sua dissertação de mestrado a contribuição à 2ª geração do SICOGEA, na forma de um aporte ao método, denominado de SICOGEA – Geração 3. Essa proposta justificou-se pelo interesse em aprimorar o método, no que tange a monitoração e desempenho das decisões tomadas em relação ao meio ambiente. Dentre as mudanças, pode-se destacar a reorganização de algumas ações e a substituição da fase ‘Decisão’ (3ª fase da etapa 3) pela ação ‘Plano resumido de gestão ambiental’ que está contida na primeira fase da terceira etapa.

2.4 Estudos similares

Após o desenvolvimento do SICOGEA, foram realizadas várias pesquisas que fizeram sua aplicação nos mais diversos setores. Leite, Pfitscher e Nunes et al. (2011) com o auxílio da contabilidade, buscaram verificar a sustentabilidade socioambiental da Central de

Abastecimento do Estado de Santa Catarina (CEASA/SC) por meio da aplicação do SICOGEA. O resultado obtido foi considerado Adequado, 74,28%, onde se entende que além da legislação a entidade procura realizar alguns projetos e atitudes que busquem valorizar o meio ambiente.

Bernardes, Pfitscher e Freitas (2012) realizaram um estudo de sustentabilidade ambiental em duas empresas do setor de engenharia, utilizando o SICOGEA – Geração 3 como ferramenta para obtenção e análise dos dados. Os resultados obtidos identificaram que ambas as empresas necessitavam investir mais nas questões socioambientais, pois seus desempenhos foram considerados Regulares, entendendo-se assim que ambas atendiam basicamente aos critérios estabelecidos pela legislação.

Barcelo et al. (2012) avaliaram os aspectos e impactos ambientais de um condomínio residencial, com aporte da contabilidade ambiental, utilizando o SICOGEA – Geração 3 como ferramenta para analisar o grau de sustentabilidade, através da análise constatou-se que a sustentabilidade deste condomínio era Regular, atingindo 52%, entendendo assim, que o condomínio apenas segue à legislação.

Fontes et al.(2013) aplicaram o SICOGEA - Geração 3 para a análise do grau de sustentabilidade de um hospital privado em Florianópolis. O índice foi classificado como Bom, porém os autores destacaram que foram encontradas duas dimensões com desempenho aquém do desejado: Eco Eficiência no Processo Hospitalar e Indicadores Contábeis.

Pfitscher, Silva e Nascimento (2013) buscaram identificar o nível de sustentabilidade ambiental em uma Estação de Tratamento de Água (ETA) no município de Esperantina (Piauí), mediante aplicação do SICOGEA. Dentre os resultados do estudo, destacaram que o critério Fornecedores apresentou um perfil Adequado de sustentabilidade; os critérios Eco eficiência do Processo Produtivo e Recursos Humanos obtiveram uma sustentabilidade de 53,8% e 60%, respectivamente, os quais são considerados Regulares.

Silva e Pfitscher (2014) verificaram a sustentabilidade ambiental de uma Instituição Federal de Ensino Superior Paranaense, através da utilização do SICOGEA. Os resultados mostraram que a instituição analisada obteve 66.1%, que de acordo com o método SICOGEA, pode ser classificado como Bom.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa é de natureza descritiva, pois tem como objetivo principal descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 1999). Quanto aos procedimentos, é caracterizada como um estudo de caso. Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como qualitativa, uma vez que se pretende calcular o nível de sustentabilidade ambiental da referida instituição e, de posse destes dados, realizar uma reflexão acerca dos problemas encontrados.

A amostra da pesquisa consiste nos dados obtidos através da aplicação de um questionário na CeasaMinas. A escolha desta instituição se justifica pelo fato de a CeasaMinas ser uma instituição que, direta ou indiretamente, está presente na vida dos cidadãos do estado de Minas Gerais e principalmente da população da região metropolitana de Belo Horizonte, despertando desta forma interesse quanto ao seu nível de sustentabilidade ambiental.

Os dados para realização desta pesquisa foram coletados através de um questionário aplicado aos setores de contabilidade, meio ambiente e comissão permanente de licitação da CeasaMinas. Este questionário, denominado Lista de verificação, foi aplicado através de meio eletrônico (e-mail), com o auxílio da pesquisadora para sanar questões que se fizeram necessárias. A lista de verificação foi aplicada entre 26/04/2016 a 11/05/2016.

A lista de verificação é um dos itens da terceira etapa do método SICOGEA e foi elaborada com base na lista utilizada por Nunes (2010) e adaptada às atividades exercidas pela

CeasaMinas. A lista de verificação aplicada na CeasaMinas possui 125 questões fechadas, que se referem às atividades exercidas pela instituição, e foram divididas em 4 grupos, também denominados grupos-chave e 7 subgrupos, conforme Quadro 2. Todas as questões propostas no questionário estavam enquadradas nas atividades exercidas pela CeasaMinas, desta forma, não houveram questões que não se aplicavam à instituição, conseqüentemente, todas as questões foram respondidas.

Quadro 2 - Lista de verificação resumida

LISTA DE VERIFICAÇÃO RESUMIDA						
Grupos e Subgrupos da lista de verificação	De 0 a 5 minha instituição é:					
	0	1	2	3	4	5
Grupo 01 – Produção						
Subgrupo 01 – Fornecedores						
Subgrupo 02 - Processos de produção						
Subgrupo 03 - Tratamento de resíduos						
Grupo 02 - Recursos Humanos						
Subgrupo 01 - Equipe de colaboradores						
Subgrupo 02 - Gestão da instituição						
Grupo 03 – Marketing						
Subgrupo 01 - Responsabilidade socioambiental						
Grupo 04 - Finanças e Contabilidade						
Subgrupo 01 - Contabilidade e auditoria ambiental						

Fonte: NUNES (2010)

A lista de verificação foi dimensionada de forma a atribuir uma pontuação que varia em uma escala de atribuição de valor de atendimento por parte da instituição que vai de 0 (zero) a 5 (cinco) e é respondida com base na percepção do entrevistado para cada pergunta do questionário (PFITSCHER et al., 2009). Nesta pesquisa, adotou-se a escala de 1 (um) a 5 (cinco) para os “Pontos Possíveis” a serem atribuídos a cada questão, onde 1 representa uma questão pouco relevante para os propósitos da pesquisa e 5 uma questão muito relevante. Os valores atribuídos para cada questão, Pontos Possíveis, não foram divulgados para o entrevistado, para evitar possíveis direcionamentos e respostas tendenciosas, de acordo com as recomendações de Nunes (2010).

Desta forma, o respondente pode atribuir para cada questão uma pontuação de zero (0% - não satisfaz) a cinco (100% - satisfaz totalmente) quanto ao atendimento da instituição ao item questionado; e o pesquisador atribui Pontos Possíveis a cada questão, que variam de um (pouco relevante) a cinco (muito relevante). Assim, obtém-se o percentual de atendimento à questão (informado pelo respondente) e aplica-se sobre este o total de Pontos Possíveis atribuídos à questão (atribuído pelo pesquisador), como resultado tem-se os pontos alcançados da instituição em cada questão.

Já o cálculo do índice geral de sustentabilidade ambiental é realizado através da divisão entre os Pontos Alcançados e os Pontos Possíveis (UHLMANN, 2011). Com este cálculo obtém-se tanto o índice de sustentabilidade geral, quanto dos grupos e subgrupos, conforme demonstrado na Equação 1, utilizada para o cálculo do índice geral de sustentabilidade.

$$\text{Índice geral de sustentabilidade} = \frac{\text{Pontos Alcançados}}{\text{Pontos Possíveis}} \quad (1)$$

Quadro 3 - Índices de sustentabilidade

Resultado	Sustentabilidade	Desempenho: controle, incentivo, estratégia
Inferior a 20%	Péssima - “P”	Pode estar causando grande impacto ao meio ambiente
Entre 21 a 40%	Fraca - “F”	Pode estar causando danos, mas surgem algumas poucas iniciativas
Entre 41 a 60%	Regular - “R”	Atende somente à legislação
Entre 61 a 80%	Boa - “B”	Além da legislação, surgem alguns projetos e atitudes que buscam valorizar o meio ambiente
Superior a 80%	Ótima - “O”	Alta valorização ambiental com produção ecológica e prevenção da poluição

Fonte: NUNES, 2010, p 165.

Após o cálculo do índice de sustentabilidade é possível verificar se a sustentabilidade da empresa é considerada: Péssima, Fraca, Regular, Boa ou Ótima e qual seu estágio de desempenho ambiental, conforme apresentado no Quadro 3, onde cada categoria do índice de sustentabilidade corresponde a um estágio de desempenho ambiental.

Já o plano resumido de gestão ambiental está previsto na primeira ação da fase de investigação e mensuração da terceira etapa do método SICOGEA – Geração3, conforme apresentado no Quadro 2. O plano resumido de gestão ambiental é uma proposta que visa auxiliar a gestão da instituição a aumentar seus índices de sustentabilidade ambiental.

Para a definição de quais indicadores de sustentabilidade devem ter prioridade na participação do plano de gestão ambiental, foram utilizados os seguintes critérios (NUNES, 2009, p. 131):

- i) escolher os subgrupos com menor pontuação;
- ii) reportar-se ao questionário e observar as respostas cujo escore atingiu no máximo o escore 03, ou seja, 60% do total de pontos possíveis;
- iii) priorizar os temas que atribuiu maior importância no questionário, ou seja, nas questões onde o número de pontos possíveis é maior,
- iv) usar o bom senso para compor um plano que possa ser: coerente, exequível e principalmente alinhado com a proposta da organização em estudo.

Também foi utilizada a ferramenta 5W2H para o desenvolvimento do plano resumido de gestão ambiental. A denominação da ferramenta decorre das expressões originais em inglês (What – O que; Why – Por que; Where – Onde; When – Quando; Who – Quem; e How – Como). Torna-se necessário, porém, reconhecer as peculiaridades e características do planejamento, incorporar outra pergunta chave: HowMuch, ou seja, quanto custa. Com a incorporação desta última pergunta a ferramenta fica sendo denominada de 5W2H e passa a ser utilizada como base para o plano de ação proposto pelo Método GAIA. Desta forma, pretende-se utilizar a ferramenta 5W2H do método GAIA para desenvolver o plano resumido de gestão ambiental proposto pelo método SICOGEA.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na Tabela 1 são apresentados o nível de sustentabilidade geral, os grupos-chave e seus respectivos subgrupos.

Tabela 1 - Sustentabilidade geral, dos grupos e subgrupos

Grupos e Subgrupos	Pontos possíveis	Pontos alcançados	Percentual	Nível de sustentabilidade
Produção	126	45,4	36,03%	Fraco
Fornecedores	52	17	32,69%	Fraco
Processos de produção	38	10,2	26,84%	Fraco
Tratamento de resíduos	36	18,2	50,56%	Regular
Recursos humanos	98	59	60,20%	Regular
Equipe de colaboradores	59	31,2	52,88%	Regular
Gestão da instituição	39	27,8	71,28%	Bom
Marketing	23	10,4	45,22%	Regular
Responsabilidade socioambiental	23	10,4	45,22%	Regular
Finanças e Contabilidade	75	15,6	20,80%	Fraco
Contabilidade e Auditoria Ambiental	75	15,6	20,80%	Fraco
Total	322	130,40	40,50%	Fraco

Fonte: Dados da pesquisa

Realizou-se o cálculo do índice geral de sustentabilidade da CeasaMinas, conforme apresentado na Equação 1. Os Pontos Alcançados foram divididos pelos Pontos Possíveis e obteve-se o percentual de sustentabilidade global da CeasaMinas.

$$\text{Índice geral de sustentabilidade} = \frac{130,40}{322} = 40,5\%$$

O resultado geral de sustentabilidade da CeasaMinas alcançou um índice de 40,50%. Este índice enquadra-se no nível de sustentabilidade ambiental considerado como Fraco, conforme classificação apresentada no Quadro 3. Porém a instituição está muito próxima do nível Regular, que se inicia a partir de 41%. Este índice indica que o desempenho ambiental da entidade visa atender somente à legislação. O resultado obtido corrobora com o que foi explicitado através de *e-mail* pelo chefe da seção de contabilidade da CeasaMinas, no qual informou que a política ambiental da CeasaMinas visa somente o cumprimento do ordenamento legal das esferas municipal e estadual.

Através da análise do índice de sustentabilidade dos grupos (Tabela 1) é possível verificar que nenhum grupo se encontra com o nível de sustentabilidade acima do percentual de 80%, o que demonstra que a CeasaMinas não possui grupos com desempenho de sustentabilidade classificados como Ótimo. As instituições que possuem este índice de sustentabilidade são consideradas instituições que possuem alta valorização ambiental com produção ecológica e prevenção de poluição.

O grupo Produção apresentou um percentual de sustentabilidade de 36,03% (Fraco). Os subgrupos que compõem o grupo Produção são: Fornecedores, Processos de Produção e Tratamento de Resíduos.

O subgrupo Fornecedores, com índice de sustentabilidade de 32,69% (Fraco), aborda questões baseadas no relacionamento da CeasaMinas com seus fornecedores e estes com o meio ambiente. A CeasaMinas através do Instituto CeasaMinas apoia a Associação dos Catadores de Materiais Recicláveis de Contagem (ASM MAC), que permite e viabiliza a coleta de materiais recicláveis como o papelão, o plástico e o papel que podem ser recolhidos junto aos lojistas pelos associados da ASM MAC (CEASAMINAS, 2012). No entanto a CeasaMinas não promove nenhum tipo de preferência para os produtos que utilizam menos agrotóxicos, questão que possui relevância para os fins desta pesquisa.

O subgrupo Processos de Produção, com nível de sustentabilidade de 26,84% (Fraco), aborda aspectos do processo de produção e a utilização dos recursos neste processo, como, por exemplo, água e luz, e seus possíveis impactos ao meio ambiente. Em seu relatório de gestão de 2014 a CeasaMinas informou que não possui programas para estimular o consumo racional

de papel, energia elétrica e água. Já o subgrupo Tratamento de Resíduos, que apresentou um índice de sustentabilidade de 50,56% (Regular), foi o melhor percentual do grupo de produção. Este subgrupo debate sobre a forma de destinação dos resíduos, que neste caso o foco é o resíduo orgânico. O Instituto Ceasa possui um programa denominado Prodal Banco de Alimentos, onde há o acolhimento dos alimentos excedentes que não foram comercializados, mas que ainda podem ser consumidos, doados pelos comerciantes e produtores. Em 2015 foram recebidos 1.683.860 kg e distribuídos 1.189.220 kg, sendo 121.302 kg a mais se comparado ao ano 2014. Esses alimentos são distribuídos entre instituições sociais, como asilos e creches, esta ação ajuda a evitar perdas e desperdícios. No entanto, é importante ressaltar que os alimentos que não são comercializados e não podem mais ser consumidos possuem como destinação o aterro sanitário da cidade de Contagem.

O grupo Recursos Humanos apresentou o melhor índice de sustentabilidade, 60,2% (Regular). Os subgrupos que compõem este grupo são: Equipe de Colaboradores e Gestão da Instituição. O subgrupo Equipe de Colaboradores possui questões voltadas para a relação da instituição com seus funcionários e apresentou o índice de sustentabilidade de 52,88% (Regular). A CeasaMinas possui programas sociais voltados aos seus colaboradores, como o Ceasa Cidadã e o Telecentro. O projeto Ceasa Cidadã possui parceria com a Prefeitura Municipal de Contagem e visa alfabetizar e ensinar, a nível fundamental, jovens e adultos que trabalham na CeasaMinas, e também o desenvolvimento de oficinas pedagógicas e laboratórios de aprendizagem. Já o Telecentro é um centro de capacitação em informática e possui como ênfase a transformação social através da inclusão social (CEASAMINAS, 2012). Há ainda um núcleo de promoção de saúde do trabalhador que proporciona assistência de saúde a carregadores, produtores e funcionários das lojas, o foco deste núcleo são as doenças relativas ao trabalho. Há também o Centro de Educação Infantil Educar que oferece educação aos filhos, na faixa de 0 a 5 anos, de funcionários (CEASAMINAS, 2012).

Para o subgrupo Gestão da Instituição, o índice de sustentabilidade foi de 71,28% (Bom), sendo o melhor índice entre os subgrupos. Suas ações são voltadas para a forma de como a instituição gerencia suas questões ambientais e sociais, o que explica o índice de sustentabilidade alto, pois, conforme já citado anteriormente, a instituição desenvolve projetos sociais voltados para seus colaboradores, instituições sociais e a comunidade a sua volta.

O grupo Marketing possui somente um subgrupo, Responsabilidade Socioambiental, e atingiu o índice de sustentabilidade de 45,22% (Regular). As questões deste grupo são direcionadas à relação da CeasaMinas com o ambiente e a sociedade em que ela está inserida. A CeasaMinas possui uma seção de ouvidoria, que foi criada em 2006 que é responsável por receber, examinar e proceder o encaminhamento das reclamações, elogios, sugestões e denúncias referentes a procedimentos e ações, no âmbito da instituição. Esse processo tem como objetivo aprimorar e/ou corrigir os serviços prestados aos cidadãos e usuários dos serviços da entidade e também prestar dados e informações aos gestores. Além de estabelecer um meio de relacionamento entre os usuários e a instituição (CEASAMINAS, 2016).

Por fim, o grupo de Finanças e Contabilidade obteve um índice de sustentabilidade de 20,80% (Fraco). Este grupo possui somente um subgrupo, Contabilidade e Auditoria Ambiental, e apresentou o menor índice de sustentabilidade estando muito próximo do nível Péssimo. As questões deste grupo estão relacionadas com a parte de finanças e evidenciação ambiental que são realizadas através da contabilidade e como justificativa para este indicador, pode-se apontar o fato de a CeasaMinas não possuir auditoria ambiental e também não elaborar o balanço ambiental e a demonstração de valor adicionado (DVA). O balanço patrimonial também não apresenta notas explicativas na área ambiental, onde há somente esclarecimentos a respeito da política ambiental e da responsabilidade social.

Em consequência do baixo índice de sustentabilidade encontrado neste grupo, o mesmo foi selecionado como principal foco do plano resumido de gestão ambiental proposto para esta instituição. Estruturou-se o plano resumido de forma objetiva, demonstrando as ações e os objetivos que devem ser seguidos pela instituição para que a mesma possa, através da realização das ações previstas no plano, aumentar seu índice de sustentabilidade ambiental.

Dentre as principais ações recomendadas nesse trabalho para a CeasaMinas desenvolver, duas se sobressaem: 1) priorizar os produtores, e conseqüentemente os produtos, que utilizam uma menor quantidade de agrotóxicos; e 2) realizar o processo de compostagem com o lixo orgânico que atualmente vai para o aterro sanitário da cidade de Contagem. O produto do processo da compostagem pode ser distribuído para os produtores utilizarem em suas plantações, fazendo com que o alimento produzido dependa menos dos agrotóxicos. Essa iniciativa além de beneficiar o solo e os alimentos, evitaria que os resíduos fossem despejados no aterro sanitário.

Ao desenvolver estas ações ambientais é importante que a instituição as evidencie para os diversos usuários das informações contábeis, através da elaboração da DVA, do Balanço Social e das notas explicativas.

Ressalta-se que esta proposta de plano resumido não possui a pretensão de solucionar todos os problemas apresentados durante a análise do índice de sustentabilidade ambiental da instituição, porém o mesmo possui o claro objetivo de auxiliar a instituição a melhorar seu índice de sustentabilidade ambiental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desse trabalho foi analisar o nível de sustentabilidade ambiental da CeasaMinas. Nesse sentido, foi realizado o cálculo do índice de sustentabilidade desta instituição através da lista de verificação proposta pelo método SICOGEA. A lista de verificação foi aplicada em forma de questionário a três setores da CeasaMinas (contabilidade, comissão permanente de licitação e meio ambiente). O índice de sustentabilidade geral encontrado (40,5%) mostrou que a instituição possui um nível de sustentabilidade classificado como Fraco. Este índice está muito próximo do índice considerado Regular (41%), o qual demonstra que o desempenho socioambiental da entidade visa somente ao atendimento da legislação. O resultado obtido corrobora com o que foi explicitado pelo chefe da seção de contabilidade da CeasaMinas, que informou que a política ambiental da CeasaMinas visa somente ao cumprimento do ordenamento legal das esferas municipal e estadual.

Realizou-se o cálculo do índice de sustentabilidade dos grupos (Produção, Recursos Humanos, Marketing e Finanças e Contabilidade) e dos respectivos subgrupos e realizou-se a análise dos possíveis fatores que influenciaram cada índice.

O grupo Produção, composto pelos subgrupos: Fornecedores, Processos de Produção e Tratamento de resíduos, apresentou um índice de sustentabilidade ambiental de 36,03%, classificado como Fraco e foi o subgrupo Processos de Produção que obteve o índice de sustentabilidade ambiental menor (Fraco – 26,84%), demonstrando que a entidade possui aspectos deficitários neste setor.

O grupo Recursos Humanos, composto pelos subgrupos: Equipe de Colaboradores e Gestão da Instituição, apresentou índice de sustentabilidade ambiental Regular (60,2%) e foi o grupo que apresentou o melhor percentual geral. O índice do subgrupo Gestão da Instituição, que envolve questões relacionadas à forma como a instituição gerencia suas questões ambientais e sociais, foi de 71,28%, classificado como Bom, este foi o melhor índice entre os subgrupos, sendo reflexo dos projetos sociais desenvolvidos pela CeasaMinas, como o Ceasa Cidadã e o Telecentro.

O grupo Marketing, composto somente pelo subgrupo Responsabilidade Socioambiental, atingiu o índice Regular (45,22%). Esse subgrupo aborda o relacionamento da CeasaMinas com o ambiente e a sociedade em que ela está inserida. A CeasaMinas disponibiliza o serviço de ouvidoria para os usuários, a ouvidoria é responsável por receber reclamações, elogios, sugestões e denúncias referentes a procedimentos e ações no âmbito da instituição.

Já o grupo Finanças e Contabilidade, também composto somente por um subgrupo: Contabilidade e Auditoria Ambiental, apresentou um índice Fraco (20,8%). Esse grupo foi o que apresentou o menor índice de sustentabilidade ambiental e está bem próximo do nível Péssimo. As questões deste subgrupo estão relacionadas com a parte de finanças e a evidenciação ambiental realizada através da contabilidade. Um reflexo deste índice é a ausência de auditoria ambiental na instituição a falta de elaboração do balanço ambiental da DVA e da divulgação de notas explicativas que evidenciem os aspectos ambientais.

Foi elaborado o plano resumido de gestão ambiental, através da ferramenta 5W2H, onde se procurou através da análise dos índices de sustentabilidade encontrados nos grupos e subgrupos, abordar os fatores mais deficitários e os que direta ou indiretamente causavam maior impacto ambiental. Neste aspecto foi priorizado o subgrupo que apresentou o menor índice de sustentabilidade (Contabilidade e Auditoria Ambiental) e as questões que possuíam alto nível de relevância e atingiram baixo atendimento da instituição. O plano foi estruturado de forma a demonstrar as ações e os objetivos propostos para melhorar o índice de sustentabilidade da CeasaMinas. Uma das sugestões foi a implantação de um SGA, que visa auxiliar a instituição no monitoramento e análise dos processos ambientais aos quais suas atividades estão envolvidas.

Uma das lacunas deste trabalho centra-se na falta de discussão do plano resumido de gestão ambiental juntamente com os gestores da CeasaMinas para que o mesmo se apresentasse o mais próximo possível da realidade da instituição e que se pudesse orçar as ações previstas no plano para que houvesse a análise do custo benefício das ações propostas.

Ainda há muito que ser pesquisado nesta área de sustentabilidade das organizações, principalmente as organizações públicas, da administração direta e indireta, visto que a legislação estimula o aumento de esforços neste sentido e as organizações públicas devem ser vistas como exemplo para outras empresas.

REFERÊNCIAS

BACELO, Jerusa; et al. Sustentabilidade ambiental em condomínios: utilização do método SICOGEA para avaliar os aspectos e impactos ambientais a partir de estudo de caso em um condomínio residencial brasileiro. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis, v. 11, n. 31, p. 72-83, dez./mar. 2012.

BERNARDES, Rosana; PFITSCHER, Elisete Dahmer; FREITAS, Claudio Luiz de. Análise de sustentabilidade ambiental: estudo multicaso em duas empresas do setor de engenharia com a aplicação parcial do SICOGEA - Geração 3. In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 15., 2012, São Paulo. Anais... São Paulo: SIMPOI, 2012

CEASAMINAS. Centrais de Abastecimento de Minas Gerais S.A. 2012. Disponível em: <<http://www.ceasaminas.com.br/>>. Acesso em 1 abr. 2016.

CEASAMINAS. Relatório da Administração 2015. Belo Horizonte: 2016. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=20/04/2016&jornal=1&pagina=5&totalArquivos=84>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

CEASAMINAS. Relatório de Gestão 2013. Belo Horizonte: 2014. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/Centrais%20de%20Abastecimento%20de%20Minas%20Gerais%20-%20CEASAMINAS.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2016.

CLARO, Priscila Borin de Oliveira; CLARO, Danny Pimentel; AMÂNCIO, Robson. Entendendo o conceito de sustentabilidade nas organizações. Revista de Administração: da Universidade de São Paulo. São Paulo, v. 43, n. 4, p. 289-300, out/dez. 2008. Disponível em: <http://200.232.30.99/busca/artigo.asp?num_artigo=1354>. Acesso em: 8 abr. 2016.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. Nosso Futuro Comum. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

FILHO, Julio Cesar Gomes da Silva; SICSÚ, Abraham Benzaquem. Produção Mais Limpa: uma ferramenta da Gestão Ambiental aplicada às empresas nacionais. In: XXIII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23, 2003, Ouro Preto. Anais... Ouro Preto: ENEGEP, 2003.

FONTES, Silvia Andrade da Luz; et al. Análise propositiva do grau de sustentabilidade ambiental de um hospital privado. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, v. 11, p. 01-22. 2013.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KRAEMER, Elisabeth Pereira, et al. Gestão ambiental e sua contribuição para o desenvolvimento sustentável. In: Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, 11., 2013, Resende. Anais... Resende: SEGeT, 2013.

LEITE, Paula Cristina; PFTSCHER, Elisete Dahmer; NUNES, João Paulo de Oliveira. Análise de Sustentabilidade socioambiental da CEASA/SC. Enfoque: Reflexão Contábil. Maringá, v. 30, n. 1, p. 49-62, jan./abr.2011.

LINS, Luiz dos Santos; SILVA, Raimundo Nonato Souza. Responsabilidade Socioambiental ou Greenwash: uma avaliação com base nos relatórios de sustentabilidade ambiental. Sociedade, Contabilidade e Gestão. Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 91-105, jan/jun. 2009.

NUNES, João Paulo de Oliveira. Um aporte ao sistema contábil gerencial ambiental: elaboração e aplicação parcial do novo sistema em clínica hospitalar. 2010. 243 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

PEREIRA, Adriane Alice. O tripé da sustentabilidade. Locus: Ambiente de Inovação brasileira. Brasília, v. 13, n. 50, p. 38-51, out/dez.2007.

PFITSCHER, Elisete Dahmer. Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental: estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico. 2004. 252 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

PFITSCHER, Elisete Dahmer, et al. Contribuições de Melhoria para o Sistema Contábil Gerencial Ambiental - SICOGEA. Revista del Instituto Internacional de Costos. [S.I.], v. 5, n. 5, p. 119-140, jul./dez. 2009. Disponível em:.

PFITSCHER, Elisete Dahmer; SILVA, Rosa Borges; NASCIMENTO, Cristiano do. Nível de sustentabilidade ambiental em uma estação de tratamento de água. Revista Technoeng. Ponta Grossa, p. 69-85, jan./jul. 2013. Disponível em:

PIMENTA, Handson Cláudio Dias. A Produção mais limpa como ferramenta em busca da sustentabilidade empresarial: um estudo de múltiplos casos em empresas do Estado do Rio Grande do Norte. 2008. 189 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Programa de Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008.

RIBEIRO, Maísa de Souza. Contabilidade Ambiental. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTOS, Ticiane Lima; FADEL, Ana Maria Ribeiro Abe; SOUZA, Ana Maria Ribeiro Abe. O grau de sustentabilidade ambiental á luz do modelo SICOGEA - um estudo de caso na empresa produtos alimentícios Pantera Ltda. Amazônia em foco. Castanhal, v. 2, n. 2, p. 136 - 156, jan./jun. 2013.

SICHE, Raúl; et al. Índices versus indicadores: precisões conceituais na discussão da sustentabilidade de países. Ambiente & Sustentabilidade. Campinas, v. 10, n. 2, p. 137-148. jul./dez. 2007.

SILVA, Gabriel Ribeiro; PFITSCHER, Elisete Dahmer. Gestão da sustentabilidade ambiental: estudo em uma instituição federal de ensino superior paranaense. Revista Enciclopédia Biosfera. Goiânia, v. 10, n. 18, p. 3912-3926. 2014.

SLAPER, Timothy F.; HALL, Tanya J. The Triple bottom line: What is it and how does it work?. Indiana Business Review. Indiana, p. 4-8, 2011. Disponível em:

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade e Gestão Ambiental. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; ROBLES, Léo Tadeu. A contabilidade da gestão ambiental e sua dimensão para a transparência empresarial: estudo de caso de quatro empresas brasileiras com atuação global. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, v. 40, n. 6, p. 1077-1096, nov/dez. 2006.

UHLMANN, Vivian Osmari. Contribuições ao desenvolvimento do Sistema Contábil Gerencial Ambiental - Geração 2: proposição da terceira geração do método. 2011. 130 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Centro Socioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

VELLANI, Cassio Luiz; RIBEIRO, Máisa de Souza. Sustentabilidade e Contabilidade. Revista Contemporânea de Contabilidade. Florianópolis, v. 1, n. 11, p. 187-206, jan./jun. 2009.

PRÁTICAS DE RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL NAS EMPRESAS DO SETOR DE MATERIAIS BÁSICOS LISTADAS NA BM&FBOVESPA

Cristiane Bossetti

Graduada em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
cristianebossetti@unochapeco.edu.br

Daniela Di Domênico

Professora do Curso de Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
Mestre em Ciências Contábeis - FURB
didomenico@unochapeco.edu.br

Vanderlei Gollo

Professor do Curso de Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
Mestre em Ciências Contábeis - FURB
vande_gollo@unochapeco.edu.br

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar as práticas socioambientais das empresas do setor de Materiais Básicos listadas na BM&FBovespa. Com relação à metodologia, caracteriza-se como pesquisa descritiva quanto seus objetivos, documental tendo em vista seus procedimentos e qualitativa quanto à abordagem do problema. A amostra estudada compreende 10 empresas do setor de materiais básicos. Os resultados demonstram as empresas analisadas possuem medidas socioambientais voltadas à educação e educação ambiental, gestão e cuidados no consumo de água, gestão e formas de consumo de energia, gestão dos resíduos sólidos e líquidos, gestão da emissão de gases de efeito estufa, saúde da comunidade e funcionários e segurança, benefícios e treinamentos dos colaboradores e cumprimento da legislação social e ambiental. É possível destacar as principais práticas como sendo as ações e cuidados para o consumo consciente da água e energia, usando fontes que não sejam prejudiciais ao meio ambiente. Outra ação em destaque é o cuidado com a destinação correta dos resíduos sólidos e líquidos, gerados nos processos operacionais das empresas. Concluiu - se que a preocupação com a poluição da atmosfera, também é evidente, por ser um dos principais problemas ambientais na atualidade, adoção de tal posicionamento pode possibilitar às empresas atingirem melhores resultados a partir de estratégias voltadas ao atendimento das demandas relacionadas à responsabilidade socioambiental.

Palavras-chaves: Responsabilidade socioambiental; Evidenciação ambiental; Práticas socioambientais.

1 INTRODUÇÃO

O objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio, controlando-o por meio das normas estabelecidas pela sociedade. Para uma empresa manter-se competitiva, é essencial estar atenta às modificações do mercado. Desde os primórdios da humanidade já era perceptível, mesmo que de forma rudimentar, o controle do patrimônio por parte do homem. Com o passar do tempo, diante das necessidades, as técnicas foram sendo aperfeiçoadas. As empresas estão sendo pressionadas a aprimorar o processo produtivo sem agredir o meio ambiente. Para isso, são criadas as legislações que têm o intuito de proteger os recursos naturais e, para garantir essa

proteção, penalizam administradores e proprietários que ocasionaram prejuízos ao meio ambiente (DI DOMENICO et al., 2015).

A adoção de práticas de responsabilidade socioambiental é importante para as organizações, porém estas não se sustentam apenas pelo discurso dos gestores, mas devem ser traduzidas em ações concretas. Assim, além da responsabilidade socioambiental ser um tema pungente no cenário social em geral, ele está presente na organização e atinge desde o nível decisório até o operacional (RIBEIRO; PALACIOS; FERREIRA, 2015).

O movimento ambientalista surgiu nos anos 1960-1970, cresceu em escala mundial e fez com que a sociedade em geral valorizasse a proteção ao meio ambiente nas suas opções de consumo. Dessa maneira, foram evoluindo os processos de reciclagem e a destinação correta dos resíduos para diminuir o impacto ambiental. A análise da responsabilidade ambiental é um instrumento de avaliação nas empresas para o acompanhamento do processo produtivo da indústria fornecendo uma visão maior das questões ligadas ao processo industrial, aos seus trabalhadores e a terceiros (GARRIDO; FIGUEIREDO, 2010).

Segundo Beuren, Theis e Carli (2013), o desempenho ambiental na contabilidade, tem como análise os impactos usados nas realizações dos negócios como resíduos tóxicos, poluição e grandes desperdícios como a água.

A evidenciação social e ambiental é a forma de tornar pública a prática socioambiental que vai além das informações obrigatórias e é efetuada de forma voluntária de acordo com as políticas de divulgação de cada empresa, por isso, fica difícil estabelecer comparações, pois cada empresa divulga esse tipo de informação aleatoriamente. A regulação relaciona-se à evidenciação social de forma indireta, pois as empresas ao se inserirem em ambientes de maior regulação melhoram suas atitudes internas para atender às diversas partes interessadas impulsionando-as a adotarem melhores práticas de evidenciação, inclusive a de natureza social (MORAES et al., 2015).

De acordo com Di Domenico, Mazzioni e Zanin (2010) a responsabilidade social é a preocupação que a entidade tem com o desenvolvimento sustentável, em que as dimensões econômicas, sociais e ambientais sejam consideradas. Além disso, a responsabilidade social deve ser convergente com as estratégias de sustentabilidade de longo prazo, o que inclui cuidados com os efeitos favoráveis e desfavoráveis ocasionados pelas atividades realizadas no contexto da comunidade na qual a empresa está inserida. Salienta-se que se a responsabilidade social for aplicada de forma estratégica trará benefícios, não só à sociedade, mas também à empresa que vão além dos lucros, como sua imagem perante os clientes e a garantia de permanência no mercado.

Segundo Viegas e Cabral (2015) o estudo das práticas sustentáveis nas empresas tem como objetivo analisar se a gestão das organizações incorpora a sustentabilidade, como um novo valor, uma ética, para isso, busca identificar práticas desenvolvidas que contribuam para minimizar os impactos ambientais decorrentes das ações das organizações. A responsabilidade social das empresas vem se confirmando como uma tendência pós-globalização, descobrindo o valor das parcerias entre o poder público, a iniciativa privada e a sociedade, pois para a obtenção dos resultados, todos têm a sua parcela a cumprir no que se refere aos cuidados com os recursos naturais.

Neste contexto, o presente estudo apresenta como problema de pesquisa: Quais as práticas de responsabilidade socioambiental nas empresas de materiais básicos listadas na BM&Bovespa? Com vistas a atender a problemática proposta, o objetivo do estudo consiste em analisar as práticas de responsabilidade socioambiental nas empresas de materiais básicos listadas na BM&Bovespa.

A responsabilidade social empresarial tem se apresentado como um tema importante no comportamento das organizações e tem exercido impactos nos objetivos e nas estratégias das empresas. Justifica-se este estudo pelo fato que as empresas em geral assumem voluntariamente a decisão de contribuir para uma sociedade mais justa e um ambiente autossustentável. Os gestores das empresas não devem pensar somente no interesse e bem-estar da organização, mas também no bem-estar de seus trabalhadores, da comunidade local, dos clientes, dos fornecedores, das autoridades públicas e da sociedade (BERTONCELLO; CHAGAS JUNIOR 2007).

Segundo Bertoncello e Chagas Junior (2007), a responsabilidade social das empresas é um tema atual importante e, nos últimos anos, vem sendo consolidada à crença de que as empresas devem assumir um papel mais amplo perante a sociedade e não somente o de maximização de lucro e criação de riqueza.

A contabilidade tornou-se um elo entre as necessidades e as possibilidades com ramificações em diversas áreas para atender aos usuários de forma mais organizada e direcionada uma dessas áreas é a ambiental que atualmente é meio importante para atender as necessidades das organizações. No entanto, as empresas estão aproveitando que o desenvolvimento sustentável é uma preocupação crescente para a população e usam esse argumento como forma de promoção diante do público (DIDOMENICO; CORDEIRO; BEUREN, 2011; ROCHA, 2005).

Este estudo está estruturado em cinco seções. Além da Introdução, a segunda seção aborda a revisão de literatura que abrange os seguintes temas: responsabilidade socioambiental, evidenciação ambiental e estudos correlatos. A terceira apresenta os procedimentos metodológicos, na quarta seção a Análise dos Resultados e por fim, apresentam-se as conclusões e sugestões de pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção volta-se a contextualizar acerca dos aspectos teóricos que dão suporte à realização deste estudo, enfatizando sobre a responsabilidade socioambiental, conceitos e importância da evidenciação ambiental, além de estudos correlatos à temática abordada que destacam resultados de pesquisas semelhantes e que auxiliarão na análise dos dados.

2.1 Responsabilidade socioambiental

Responsabilidade socioambiental é a responsabilidade e preocupação que a empresa e a sociedade têm com a preservação do meio ambiente. Um dos maiores desafios que a racionalidade econômica e social prevalecente enfrenta neste novo século é fazer com que as forças de mercado protejam e melhorem a qualidade do meio ambiente, evitando problemas e danos futuros, visando o bem-estar da sociedade (GARRIDO; FIGUEIREDO, 2010).

A responsabilidade social empresarial é a forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona. Para as empresas envolvidas, significa ganhar a preferência dos consumidores, contar com os melhores parceiros e ter suas ações valorizadas no mercado representando ganhos em termos de negócios (MARTINS, 2011).

De acordo com Moura, Silva e Falk (2012), a responsabilidade socioambiental está ligada a maneira como se comportam as empresas, como elas abstraem do meio ambiente, e como está a relação com os componentes de interesse a essa ação. A responsabilidade social é um comportamento assumido para beneficiar a sociedade e não somente os acionistas da empresa. Portanto, existe somente uma responsabilidade da empresa, utilizar seus recursos e

organizar suas atividades com o objetivo de aumentar os lucros, seguindo as regras do jogo de mercado.

De acordo com Viegas e Cabral (2015), a responsabilidade social ambiental tem ganhado mais importância e destaque nas organizações. Como todo assunto estratégico, é fundamental que a responsabilidade social ambiental seja gerenciada de forma adequada, assim como as outras áreas relacionadas à gestão, consiste em um conjunto de iniciativas por meio das quais as empresas buscam de forma voluntária integrar considerações de natureza ética, social e ambiental às suas interações com clientes, colaboradores, fornecedores, concorrentes, acionistas, governos e comunidades, visando ao desenvolvimento de negócios sustentáveis.

Segundo Oliveira, Silva e Pereira (2012), o papel das organizações deixou de ser meramente econômico voltado ao lucro para tornar-se uma gestão socioambiental por meio do desenvolvimento de ações que visem reduzir os impactos decorrentes do processo produtivo. Além disso, as organizações desenvolvem projetos sociais com o intuito de se manterem no mercado. Os gestores estão cientes e se preocupando com o meio ambiente e, para isso, adotam o desafio da responsabilidade e a sustentabilidade na empresa. Enfatiza-se que ainda há uma deficiência e os danos futuros podem ser enormes caso não haja atitudes de responsabilidade. Segundo Rosa et al. (2011, p. 158), “Diante da preocupação da sociedade com o meio ambiente, as organizações são pressionadas a fornecerem informações que auxiliem as partes interessadas a avaliar o relacionamento com o meio ambiente”.

De acordo com Mazzioni, Di Domenico, e Zanin (2010), além do lucro, recentemente outras questões passaram a integrar os objetivos empresariais, como a satisfação dos clientes, os cuidados com o meio ambiente, o respeito pelos padrões éticos, a observação dos direitos trabalhistas e o bem-estar social.

Segundo Farias e Andrade (2013) os investidores estão valorizando os aspectos inerentes ao modelo de gestão ambiental e responsabilidade social empresarial adotado para combater as mudanças climáticas. A responsabilidade ambiental ganha destaque a cada dia em razão da ênfase mundial dada à questão da preservação do planeta. Exigências de mercado, normalmente traduzidas pela necessidade de certificações, e, ações governamentais, notadamente por meio de instrumentos regulatórios em cada país, têm forçado as empresas a estarem mais preocupadas com a questão ambiental.

A responsabilidade social constitui-se em ações transformadoras financiadas e desenvolvidas pelas entidades empresariais como forma de promover a inserção social, bem como de intervenção direta da empresa no contexto socioeconômico, visando auxiliar na solução de problemas sociais. Os índices de sustentabilidade tem sido uma forma de estímulo para a divulgação das informações sobre as ações ambientais desenvolvidas tais como o ISE e o ICO2 preparados pela BM&BOVESPA (REIS JUNIOR, 2012).

A responsabilidade socioambiental sustenta-se na suposição de que as empresas nasceram para oferecer à sociedade bens e serviços que buscam suprir as necessidades gerais. O Instituto Ethos traz a definição de responsabilidade social empresarial como uma forma de gestão definida pela relação ética e transparente da empresa com seus públicos e pelo estabelecimento de metas compatíveis com o desenvolvimento sustentável (FARIAS FILHO; SILVA; SILVA, 2013).

2.2 Evidenciação ambiental

A necessidade da gestão ambiental é evidente e com o passar do tempo, empresários vem se preocupando e assumem algumas estratégias para usufruir dos benefícios. A evidenciação ambiental é uma forma de a empresa prestar contas à sociedade. Para isso, em algumas empresas é utilizado o relatório de sustentabilidade que é uma forma de tornar públicas

as ações realizadas. É com esse relatório que a empresa consegue demonstrar sua relação com o meio em que está inserida. O processo de relatório é voluntário e as organizações podem elaborar seu próprio modelo de sustentabilidade. Assim fica bastante difícil analisar e comparar os dados com o resultado de ações de outras empresas (REIS JUNIOR, 2012).

Diante da importância do tema, a divulgação de informações voluntárias sobre as práticas de responsabilidade socioambiental por empresas brasileiras gerou uma série de pesquisas nos últimos anos. Muitas dessas pesquisas apresentaram resultados contraditórios e, algumas vezes, inconsistentes pelo fato de não haver um modelo específico de relatório. (COSTA et al., 2013).

De acordo com Rosa et al. (2011), a evidenciação ambiental é utilizada pelas organizações como meio para comunicar os aspectos e impactos ambientais. O tema desperta interesse tanto da comunidade científica quanto empresarial. Acredita-se que a evidenciação ambiental possibilita aumentar a comunicação e reduzir a assimetria entre as organizações e suas partes interessadas, tais como: fornecedores, clientes, investidores, sociedade civil, governo, comunidade científica, entre outros.

A evidenciação é a maneira de passar informações econômicas, sociais, sustentáveis de forma ética, adequada, relevante, oportuna e eficaz aos acionistas e demais interessados, permitindo-os fiscalizar as empresas com maior atenção. A qualidade de uma boa divulgação de informações ambientais precisa ser incentivada e recompensada, pois descreve informações socioambientais responsáveis que criam condições favoráveis para a sustentabilidade empresarial (CORRÊA; RIBEIRO; SOUZA, 2014).

Para Di Domenico et al. (2015), as empresas usam a evidenciação ambiental para prestar contas à sociedade, pois possibilita o aumento da comunicação e reduz a assimetria entre as organizações e as partes interessadas, como clientes, fornecedores, governo, entre outros. A evidenciação de práticas de responsabilidade social, além de cumprir com as obrigações legais que são impostas à empresa, serve para o reconhecimento da comunidade como parte interessada nas informações e é importante para a gestão interna da empresa, pois contribui para o estabelecimento de padrões de informação ambiental. Vale lembrar que as informações geradas devem ser de fácil entendimento, pois serão gerenciadas pela sociedade, e conterão sempre uma estratégia, a fim de influenciar no faturamento, com o objetivo de maior lucro.

Segundo Machado (2015) uma maneira adotada pelas empresas na gestão da legitimidade social tem sido a evidenciação de informações, que tem se tornado uma importante aliada, não somente no processo de transparência da gestão econômico-financeira, mas também da gestão socioambiental das entidades. Diante das exigências do mercado em que atuam, como uma forma de garantir sua sustentabilidade, as empresas estão sendo obrigadas a demonstrar um desempenho adequado no campo ambiental. Assim, a evidenciação ambiental é utilizada com o objetivo de ganhar, manter ou recuperar legitimidade, podendo cada gestor utilizar estratégias de evidenciação de forma que gere benefícios a empresa.

Para Machado (2015) um incentivo para os administradores gerenciarem a evidenciação da empresa é a possibilidade de mudanças na percepção da sociedade sobre como a organização está agindo. Assim, quando algo negativo se tornar uma ameaça presente ou potencial para a empresa, os administradores podem mudar a percepção dos que estão do lado de fora, com o objetivo de aumentar a congruência entre as atividades da organização e a expectativa da sociedade. Dessa forma, os gestores podem usar a divulgação social para prestar contas à sociedade.

Moraes et al. (2015, p. 225) descrevem que “A evidenciação social é aquela que vai além das informações obrigatórias, efetuada de forma voluntária e de acordo com as políticas de divulgação de cada empresa”. Segundo Fernandes (2010) as empresas com atividades de alto

impacto no meio ambiente são mais cobradas pelos *stakeholders* a divulgar suas informações ambientais nos relatórios da empresa. A divulgação de informações ambientais reflete no lucro da companhia e de modo consequente no preço das ações.

Segundo Rosa, Voss e Pfitscher (2011) as evidenciações voluntárias são utilizadas pelos investidores para analisar as estratégias e os fatores críticos de sucesso da companhia, tanto no ambiente em que estão inseridas, como sob o aspecto competitivo do cenário econômico. Essas informações servem para a empresa demonstrar aos seus usuários o que está sendo feito para a melhoria e manutenção do bem-estar da sociedade e do meio ambiente.

Entre os tipos de relatório, há o balanço social que é brasileiro, *ethos ibase* e o GRI usado no mundo inteiro. De acordo com Fernandes Siqueira Gomes (2010) o balanço social tem como objetivo demonstrar de forma confiável aos usuários a prestação de contas, para que possam conhecer e avaliar a qualidade dos investimentos, a aplicação de recursos e o cumprimento das destinações orçamentárias. Além disso, busca demonstrar o grau de responsabilidade social assumido pela empresa e prestar contas à sociedade pelo uso do patrimônio público, constituído dos recursos naturais, humanos e o direito de conviver e usufruir dos benefícios da sociedade em que atua.

Martins (2011) destaca que o Instituto Ethos é uma ferramenta nos assuntos ligados a responsabilidade social e desenvolve ações, projetos, relatórios e parcerias com diversas entidades no mundo todo. É um foco de trocas de conhecimentos, experiências e desenvolvimento de ferramentas que auxiliam as organizações a repensarem suas práticas de gestão e aprofundarem seus compromissos e ética empresariais para um mundo sustentável e socioambiental. O Instituto *Ibase*, foi a primeira organização não-governamental a publicar seu balanço.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia apresenta a caracterização da pesquisa, o método de coleta e a análise dos dados. Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva. Raupp e Beuren (2012) citam que a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto aos procedimentos de investigação, o estudo compreende uma pesquisa documental, com dados coletados nos relatórios de sustentabilidade, identificando-se as práticas de responsabilidade socioambiental que atendem aos objetivos deste trabalho. De acordo com Raupp e Beuren (2012), a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam tratamento analítico e que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa. Quanto à abordagem, a pesquisa configura-se predominantemente como qualitativa, por analisar com maior profundidade os dados e os relatórios das empresas pesquisadas. Para Raupp e Beuren (2012), os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

A população do estudo compreende 10 empresas do setor de Materiais básicos listadas na BM&FBovespa. Para identificar a amostra foram selecionadas as empresas que apresentaram suas informações ambientais em seus respectivos sites e que em 2015 publicaram o relatório de sustentabilidade.

No primeiro momento foram coletados dados dos relatórios de sustentabilidade nos sites das empresas da amostra. Na sequência, identificaram-se as práticas de responsabilidade socioambiental referentes ao ano de 2015. Após a coleta, os dados foram organizados considerando as práticas voltadas a: (i) educação e educação ambiental; (ii) gestão e cuidados do consumo de água; (iii) formas de consumo de energia; (iv) gestão dos resíduos sólidos e

líquidos; (v) gestão de emissões de gases de efeito estufa na atmosfera; (vi) saúde da comunidade e saúde e segurança dos funcionários; (vii) benefícios e treinamentos aos colaboradores; (viii) empresas que possuem certificações ISO. Na análise dos dados utilizou-se a técnica de análise de conteúdo das mensagens contidas nos relatórios de sustentabilidade das empresas, relacionadas à sua evidenciação ambiental e responsabilidade socioambiental.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este tópico apresenta as práticas socioambientais das empresas do Setor de Materiais Básicos listadas na BM&FBovespa que evidenciaram seus relatórios de sustentabilidade no ano de 2015. O Quadro 1 apresenta as práticas cumpridas no ano de 2015 pelas empresas examinadas, voltadas à educação e educação ambiental.

Quadro 1 – Práticas voltadas à educação e à educação ambiental

Empresas	Práticas e ações
Duratex	Programa Formare.
Braskem	PRONATEC – Programa Nacional De Acesso ao ensino técnico e Emprego.
Elekeiroz	Programa Atuação Responsável da Associação Brasileira da Indústria Química e Programa de Atuação Responsável, Programa Portas Abertas.
Fibria	Programa de restauração ambiental e de Desenvolvimento Rural.
Irani	Programa Gera e Programa Cresce.
Gerdau	Programa idéias.
Klabin	Caiubi de educação ambiental.
Paranapanema	Projeto Menor Aprendiz.
Usiminas	Educação Corporativa da Usiminas e Programa de estágio e menor aprendiz.
Vale	Programa de Ação em sustentabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar no Quadro 1 que as empresas analisadas apresentam programas voltados à educação e à educação ambiental. A empresa Duratex assume o compromisso de educação para sustentabilidade visando desenvolver capacidades para o desenvolvimento sustentável, para tanto, criou o Programa Formare, que oferece cursos de educação profissional para jovens de baixa renda entre 16 e 18 anos. A Braskem possui o Programa Nacional De Acesso ao ensino técnico e Emprego (PRONATEC), a parceria garantiu o investimento de R\$ 2,4 milhões da parte do governo na etapa teórica, realizada pelo SENAI, de cursos técnicos oferecidos às comunidades vizinhas da empresa.

Com os programas de Atuação Responsável da Associação Brasileira da Indústria Química, e Programa Portas Abertas, a Elekeiroz conta com um portal específico para o assunto inovação de acesso restrito à área de Pesquisa e Desenvolvimento e à Alta Administração, utilizado como ferramenta de gestão. Ao longo de 2015 foram desenvolvidos cerca de 30 projetos, com crianças e adolescentes. Com o programa Menor Aprendiz, a Paranapanema busca contribuir para a formação de seus profissionais, além de promover a inserção de jovens no mercado de trabalho.

A Usiminas possui os programas Educação Corporativa e Gestão de Desempenho, a partir dos quais realiza a avaliação anual dos empregados, proporcionando aos participantes, melhor conhecimento sobre o seu próprio desempenho e o desenvolvimento das suas competências organizacionais. A Fibria possui um Sistema de Gestão Florestal com módulos para controlar as atividades das operações florestais, interação e gestão de fomento florestal e restauração ambiental. O Sistema de Gestão Florestal também possui interface com um banco de dados georeferenciado (GIS), que permite o controle desses recursos em uma gestão geoespacial, por meio do uso de imagens de satélite e fotografias aéreas. Além disso, destaca-se o Programa de restauração ambiental e de Desenvolvimento Rural.

A Gerdau possui o Programa Ideias que incentiva a busca de ideias inovadoras entre os colaboradores, visando solucionar os problemas do dia a dia e a melhoria dos processos da empresa. Por outro lado, a Klabin se destaca pelo programa Caiubi de educação ambiental com objetivo de contribuir para a conscientização ambiental, promovendo subsídios para a captação de 90 educadores da região, para que após o treinamento passem a desenvolver trabalhos com alunos da rede municipal de forma a contribuir com o conteúdo curricular.

O Programa Gera adotado pela Irani tem como objetivo acompanhar o colaborador em sua trajetória profissional e estimular seu desempenho por meio de processo de seleção, já o Programa Cresce contempla ações de capacitação por meio de treinamentos técnicos aliados a estratégia. A Vale possui o programa de Ação em sustentabilidade, por meio da Fundação Vale que investe em inúmeros projetos ligados à educação infantil e de jovens e adultos, tanto dos seus trabalhadores, quanto nas comunidades próximas aos seus empreendimentos, esses projetos estão inseridos na estratégia de busca por legitimidade da empresa, tanto na sociedade como nos mercados.

Observa-se no Quadro 2, as práticas relacionadas à gestão no consumo e cuidado com a água.

Quadro 2 - Práticas voltadas à gestão e aos cuidados do consumo de água

Empresas	Práticas e ações
Duralex	Programas CDP Climate Change e CDP Water.
Braskem	Movimento pela Redução de Perdas na Distribuição de Água.
Elekeiroz	Projeto de melhoria no sistema de água desmineralizada, usada para produção de vapor na planta de Várzea Paulista.
Fibria	Economia de água em parceria com a Associação Guapiarense de Agricultores orgânicos oferece treinamento aos associados.
Irani	Geração de energia sustentável.
Gerdau	Reutilização da água.
Klabin	Prêmio de destaque na categoria Gestão da Água do Guia Exame de sustentabilidade.
Paranapanema	Sistema de água potável - Sistema de reutilização de água.
Usiminas	Recirculação de água.
Vale	Programa de recursos hídricos.

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se no Quadro 2 que as empresas se preocupam com a diminuição das fontes naturais e como alternativa estão reutilizando a água nos processos industriais e captando água da chuva. A Braskem adotou o Movimento pela Redução de Perdas na Distribuição de Água, fez instalações de reuso de água que devem proporcionar um índice de reaproveitamento hídrico de aproximadamente 20%. Já a Elekeiroz conta com uma estação de tratamento de água, condicionando-a para qualidade industrial e tem autorização legal para captar água no Rio Jundiá, também retira água subterrânea originada de dois poços artesianos, além de armazenar água das chuvas.

A Klabin ganhou o Prêmio de destaque na categoria Gestão da Água do Guia Exame de sustentabilidade em 2015, com redução de 1,18% em relação a 2014. Pela importância do recurso tem sistemas de medição da vazão de água em suas fábricas, para melhor controle.

A Fibria possui o programa Economia de água em parceria com a Associação Guapiarense de agricultores orgânicos, implementado em 2015, o módulo de gestão da água nas operações é um importante avanço, pois possibilita o acompanhamento e visão mais abrangente do consumo de água. A Vale busca garantir a conservação da água por meio de iniciativa que vão além do atendimento aos requisitos legais. Atua nas instancias do desenvolvimento de tecnologia inovadora e participação na construção de instrumentos legais de estão de recursos hídricos.

De acordo com Di Domenico et al. (2015), a redução e reutilização de água consumida nos processos produtivos das empresas constituem benefícios que vão além da economia financeira. A preservação deste recurso natural tornou-se uma preocupação mundial, em que determinadas regiões já experimentam escassez e até racionamento no seu uso. Assim, é uma questão também de cunho gerencial, não apenas ambiental. As práticas de consumo consciente da água, e a preocupação com as nascentes, e fontes de captação, foram evidenciadas por todas as empresas que a utilizam em seus processos produtivos, sendo essa uma das grandes preocupações ambientais da sociedade.

São analisadas no Quadro 3 as ações direcionadas às formas de consumo de energia.

Quadro 3 - Práticas voltadas às formas de consumo de energia

Empresas	Práticas e ações
Duratex	Atualização e reestruturação do módulo ambiental no qual é monitorado o consumo de energia sistema SAP.
Braskem	Eficiência energética.
Elekeiroz	Eficiência energética.
Fibria	Energia renovável.
Iraní	Não consta.
Gerdau	Programa de eficiência energética.
Klabin	Unidade Puma fará da Klabin uma organização auto-suficiente na geração de energia elétrica.
Paranapanema	Sistema de Energia Solar.
Usiminas	Energia elétrica por meio do reaproveitamento dos gases do seu processo e substituição de combustíveis.
Vale	Projeto para construção da usina hidrelétrica de Belo Monte.

Fonte: Dados da pesquisa.

Como descreve o Quadro 3, um dos principais avanços realizados pela Duratex em 2015 foi a atualização e reestruturação do módulo ambiental no qual é monitorado o consumo de energia e de combustíveis, permitindo maior confiabilidade dos dados e agilidade para a gestão de energia, com isso, o consumo de energia elétrica caiu 6,5%. A Elekeiroz possui, desde 1987, moderno sistema de produção de energia elétrica a partir do calor resultante das reações químicas dos processos produtivos, que permite gerar aproximadamente 80% de toda energia elétrica consumida. Já a Fibria possui o programa energia renovável, pelo qual tudo que não é celulose é queimado e transformado em valor para uso industrial e energia elétrica.

A indústria de aço Usiminas, por atuar em um setor intensivo em energia, busca alternativas tecnológicas e operacionais para aumento da sua eficiência energética, buscando desenvolver ações para redução do consumo de suas operações, adotando dentre outras medidas, a otimização do controle dos processos com geração de energia elétrica por meio do reaproveitamento dos gases e substituição de combustíveis.

A redução do consumo de energia no processo industrial também é uma preocupação da Gerdau que possui um extenso programa de eficiência energética, sendo que suas usinas no Brasil em 2015 reduziram 1,9 GJ por tonelada de aço bruto do consumo de energéticos, o que convertendo para energia elétrica daria para abastecer uma cidade de 60 mil habitantes. A Klabin possui um sistema de produção de energia elétrica, com uma geração de 270 megawatts (MW) de energia pela unidade, tornando-a autossuficiente. Desse total, 120 MW são consumidos pela fábrica de celulose e 150 MW são oferecidos ao Sistema Elétrico Brasileiro. Restos de madeira, água e produtos químicos usados na produção de celulose serão capazes de gerar até 330MW.

A Paranapanema utiliza energia solar para aquecimento da água nos vestiários dos colaboradores, o que proporciona uma economia anual estimada de R\$ 60.000,00 em energia

elétrica. Um dos projetos mais polêmicos em que a Vale está envolvida, na sua crescente busca por energia, é a construção da usina hidrelétrica de Belo Monte. O projeto tem sido alvo de intensas críticas por provocar grande destruição social, ambiental e econômica, apesar de pertencer a setor potencialmente poluidor a empresa esta realizando um Projeto para construção da usina hidrelétrica.

Os resultados da pesquisa de Drouvot, Drouvot e Gomes (2014) mostram que a Ecoeficiência é a maneira para se produzir melhor, com menor consumo de materiais, água e energia e com o objetivo de reduzir os impactos ambientais e sociais, importante destacar que a empresa Light por meio do projeto light recicla estimula a troca de material reciclável por meio de descontos na fatura de energia elétrica.

No Quadro 4 estão apresentadas as práticas e ações adotadas pelas empresas voltadas à gestão dos resíduos sólidos e líquidos.

Quadro 4 – Práticas voltadas à gestão dos resíduos sólidos e líquidos

Empresas	Práticas e ações
Duratex	Projeto de Análise de Sensibilidade Econômica para avaliar como os cinco aspectos ambientais (água, energia, emissões, efluentes e resíduos).
Braskem	Reaproveitamento de resíduos por meio de compostagem, reutilização ou reciclagem.
Elekeiroz	Programa CONPET (Programa Nacional da Racionalização do Uso de Derivados de Petróleo).
Fibria	Substituição do combustível fóssil por resíduos.
Iraní	Não consta.
Gerdau	Não consta.
Klabin	Reduzimos em 5% a geração de resíduos perigosos.
Parapanema	Programa Agente Ambientais.
Usiminas	Sistema de Gestão Ambiental.
Vale AS	Não consta.

Fonte: Dados da pesquisa.

Como se pode observar no Quadro 4, em 2015 a Duratex deu continuidade ao projeto de Análise de Sensibilidade Econômica para avaliar os cinco aspectos ambientais (água, energia, emissões, efluentes e resíduos), a Braskem busca soluções para os resíduos que podem ser reaproveitados por meio de compostagem, reutilização, reciclagem, e para os não aproveitáveis promove a destinação correta. A Eleikeiroz possui o programa CONPET, também é realizado o Inventário de Emissões de GEE.

A Fibria substituiu o combustível fóssil por resíduos, reduziu 91% dos resíduos sólidos industriais destinados a aterros. Já a Klabin reduziu em 5% a geração de resíduos perigosos, sendo que destes resíduos uma parte é destinada à reciclagem e outra utilizada como combustível. A Parapanema relatou atender as comunidades de Leandrinho (BA) e Lamarão do Passe (BA) através do programa agentes ambientais com as atividades Educação Ambiental nas escolas públicas e Capacitação de agentes locais sobre temas relacionados ao meio ambiente. A Usiminas relata o sistema de gestão ambiental no qual projetos e ações são implantados para criação de valor aos resíduos, por meio da reciclagem interna, como insumo nos processos, ou comercialização como matéria-prima para terceiros.

De acordo com Viegas e Cabral (2015), a redução e a reutilização, através dos processos de compostagem e reciclagem, podem ser incentivadas por meio de ações educativas que visem a atitudes de consumo mais consciente por parte da população, a reciclagem precisa ser impulsionada com a implantação da coleta seletiva e triagem dos resíduos.

No Quadro 5 destaca-se as práticas e ações em relação à gestão de emissões de gases de efeito estufa (GEE).

Quadro 5 – Práticas voltadas à gestão de emissões de gases de efeito estufa na atmosfera

Empresas	Práticas e ações
Duratex	Programa Brasileiro GHG Protocol.
Braskem	Programa Brasileiro GHG Protocol e Inventário de gases de efeito estufa.
Elekeiroz	Programa de inspeção prévia às transportadoras de produtos.
Fibria	Programa de restauração ambiental.
Irani	Inventário de gases de efeito estufa.
Gerdau	Não consta.
Klabin	Redução da emissão de gases de Efeito estufa.
Parapanema	Inventário de gases de Efeito Estufa (GEE).
Usiminas	Programa Nacional de Desestatização.
Vale AS	Não consta.

Fonte: Dados da pesquisa.

A Braskem, a Irani e a Panapanema o possuem o inventário de emissões de GEE, isso proporciona condições para participar nos mercados de carbono: as empresas que publicam seus inventários de emissões de GEE podem, com essa atividade, identificar oportunidades para redução de emissões e, dessa forma, realizar projetos passíveis de obtenção de créditos comercializáveis no mercado de carbono.

A principal fonte de emissões diretas de GEE da Duratex é a queima de combustíveis para a geração de energia necessária às operações industriais. Para reduzi-la, a companhia busca incrementar o uso de fontes renováveis. A Elekeiroz instalou um superaquecedor que permite recuperar parte dos GEE, enquanto na Fibria o programa de restauração ambiental está transformando áreas degradadas em mosaicos de plantios florestais de alta produtividade e vegetação natural recuperada ou conservada.

Ao trocar combustível fóssil por biomassa na matriz energética, a Klabin também reduz sensivelmente a emissão de GEE. O uso do gás natural usado pela Usiminas em substituição ao óleo petroquímico e gás liquefeito de petróleo, contribui para a redução das emissões de GEE, ainda, estão sendo investigados resultados das emissões em cada processo do monitoramento do consumo dos combustíveis e matérias-primas utilizados, do reaproveitamento dos gases gerados nos processos produtivos e na reciclagem dos resíduos industriais gerados na planta.

Seguindo os métodos previamente estabelecidos para a coleta e a apresentação dos dados, estão apresentadas a seguir, no Quadro 6, as práticas das empresas pesquisadas voltadas a saúde e segurança dos funcionários.

Quadro 6 - Práticas voltadas à saúde da comunidade e a saúde e segurança dos funcionários

Empresas	Práticas e ações
Duratex	Programa Duraseg.
Braskem	Programa de Segurança Empresarial.
Elekeiroz	Área de Segurança de Processos.
Fibria	Programa de remuneração aos serviços ambientais de restauração.
Irani	Programa Cuida.
Gerdau	Reduzir riscos no ambiente de trabalho, a Empresa investiu R\$ 88,1 milhões em 2015.
Klabin	Semana Interna de Prevenção de Acidentes do Trabalho (Sipat).
Parapanema	Programa de Prevenção de Saúde.
Usiminas	Programa Atitude Rima com Saúde.
Vale AS	Não consta.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado no Quadro 6, diversas são as práticas voltadas à saúde e segurança, tanto da comunidade como dos seus colaboradores. O Programa Duraseg da Duratex centraliza as ações da companhia nesse sentido, avaliando os riscos e estabelecendo procedimentos e normas a serem adotados por todos os colaboradores, além de desenvolver

ações de conscientização para a prevenção de acidentes, promove a valorização da segurança, do desenvolvimento profissional e do respeito aos direitos humanos. Os colaboradores da Elekeiroz participam de diversas comissões formais de saúde e segurança, dentre elas destaca-se Comissão Interna de Prevenção de Acidentes (CIPA). Em 2015 a Gerdau investiu R\$ 88,1 milhões para reduzir riscos no ambiente de trabalho.

Todas as unidades industriais da Klabin realizam ações para colaboradores voltadas à saúde e segurança, esses eventos estão ligados à Semana Interna de Prevenção de Acidentes do Trabalho, oferecem medições dos índices de acompanhamento ambulatorial, palestras sobre alimentação saudável, atividades físicas e saúde bucal e auditiva. Campanhas educativas, treinamentos e Diálogos de Segurança, são consideradas importantes ferramentas de prevenção na Paranapanema por tratarem diariamente de temas voltados à segurança, saúde e meio ambiente.

A ideia do programa atitude rima com saúde da Usiminas é auxiliar os beneficiários a se tornarem os principais agentes da sua saúde, propiciando mudança de hábitos e práticas que levem à melhoria da qualidade de vida e à prevenção de doenças, de forma leve, participativa e resolutiva. O Quadro 7 apresenta as práticas voltadas aos benefícios dos funcionários, bem como treinamentos para capacitação.

Quadro 7 - Práticas voltadas a benefícios e treinamentos aos colaboradores.

Empresas	Práticas e ações
Duratex	Programa Somos Assim.
Braskem	Comitê de Pessoas e Organização Comitê de Pessoas e Organização (CPO) Programa de Ação (PA) programa do Líder Empresarial (LE) o Programa.
Elekeiroz	O projeto de e-learning, conferindo maior flexibilidade ao processo de aprendizagem e desenvolvimento dos colaboradores.
Fibria	Programa i9: 1.586 boas idéias.
Irani	Programa de Participação nos Resultados
Gerdau	Programa de formação de lideranças.
Klabin	Programa caminho certo - Programa florestal em família.
Paranapanema	Prv (Programa De Remuneração Variável).
Usiminas	Programa de Gestão de Desempenho da Usiminas realiza a avaliação anual dos empregados pelos gestores.
Vale	Não consta.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 7, a Duratex possui o Programa de fortalecimento da cultura corporativa e dos valores, expressos pelo Programa Somos Assim, por meio de treinamentos corporativos, destinados a gerentes, coordenadores e supervisores, a companhia tem avançado na disseminação da prática do feedback, engajando as lideranças no movimento de orientar e contribuir para o desenvolvimento profissional dos colaboradores em suas atividades.

Para disseminar o conhecimento e reconhecimento de trabalhos realizados por seus Integrantes, a Braskem participa do Prêmio Destaque Odebrecht, os integrantes recebem remuneração fixa, benefícios e remuneração variável atrelada aos resultados da empresa e ao cumprimento de metas definidas no Plano de Ação individual. A Companhia valoriza a diversidade e não admite nenhum tipo de discriminação.

A Elekeiroz trabalha de forma a atrair, desenvolver e reter talentos, oferecendo um ambiente que valorize a ética e a comunicação transparente aos colaboradores. Em 2015, foi priorizada a melhoria dos canais de diálogo com esse público, além de treinamentos e desenvolvimento de lideranças. Foi ainda reforçado, tanto entre gestores como em suas equipes, o conceito da meritocracia como forma de suporte ao contínuo aperfeiçoamento dos colaboradores. A Fibria lançou o Programa i9: 1.586 boas ideias, um programa estruturado para

estimular a participação dos empregados no negócio da empresa a partir de sugestões de melhorias nos processos e em suas próprias rotinas de trabalho, as idéias são cadastradas pela intranet.

A Gerdau por meio do Programa de formação de lideranças promove o desenvolvimento de projetos pelas equipes que geram aumento de produtividade e redução de custos, entre outros benefícios incentiva a busca de ideias inovadoras entre os colaboradores para os problemas do dia a dia, visando a melhoria de processos da empresa. A Klabin possui o programa caminho certo, em que os motoristas de transporte de madeira assistem a palestras trimestrais sobre segurança no trânsito, compartilham histórias e fatos vividos, que depois são publicados em revista em quadrinhos e levada para suas famílias.

A Política de Remuneração da Paranapanema estabelece as diretrizes que norteiam a definição de salários, benefícios e remuneração variável oferecidos pela Companhia a seus colaboradores. Cada cargo tem seu valor definido em função de sua complexidade, especialização e relevância, visando melhorar a capacidade da organização de atrair, desenvolver e incentivar o desempenho dos colaboradores e seu comprometimento com objetivos e resultados. O Programa de Participação nos Resultados – PPR da Irani intensifica o relacionamento com os colaboradores mediante o acompanhamento de seus fatores de sucesso, bem como os reconhece pelos esforços e atendimento às metas propostas no ano.

Em 2015, a Usiminas estabeleceu uma meta de 50 horas de treinamento por empregado, de forma a atender as necessidades e expectativas técnicas e operacionais da empresa. A Vale utiliza-se de um discurso de valorização de seus empregados e da criação de um relacionamento de qualidade e confiança com os mesmos, pela difusão de metas como “dano zero”, rigor nas investigações dos acidentes de trabalho e respeito à livre associação para construir retoricamente a sua legitimidade através da apropriação de percepções e crenças que estão em voga no contexto social.

A pesquisa de Di Domenico et al. (2015), analisou programas e treinamentos, complementados por cursos, congressos, feiras e simpósios de quatro empresas. De acordo com os resultados é possível afirmar que as empresas de capital aberto de Santa Catarina, listadas na BM&FBovespa, estão preocupadas com a sociedade e com o meio ambiente, sempre praticando ações que beneficiem os seus funcionários e a sociedade, além de reduzir impactos ao meio ambiente.

No Quadro 8 estão apresentadas as principais certificações das participantes da pesquisa.

Quadro 8 - Práticas voltadas a Certificações ISO

Empresas	Práticas e ações
Duratex	ISO 14001.
Braskem	Não consta
Elekeiroz	Certificação de Sistemas de Gestão (DQS), para atendimento ao Together For Sustainability (TSF).
Fibria	Programa Cooperativo sobre Certificação Florestal Certificadoras (FSC-STD-BRA-01-2014 V1-1 PT).
Irani	Normas ISO 14064.
Gerdau	Não consta
Klabin	FSC® – FOREST STEWARDSHIP COUNCIL® (C020857), ISO 14001
Paranapanema	ISO 9001 (Sistema de Gestão) ISO 14001 (Meio Ambiente) OHSAS 18001 (Saúde e Segurança do Trabalho).
Usiminas	ISO 14001
Vale AS	Não consta.

Fonte Dados da pesquisa.

Conforme observado no Quadro 8, no que diz respeito às certificações ISO, a aplicação da norma depende de fatores como a política ambiental da organização, da natureza das

atividades por ela desenvolvidas, dos seus produtos e serviços, dos locais e das condições nas quais o sistema funciona. A Duratex, a Irani a Klabin, a Paranapanema e a Usiminas possuem a certificação ISO 14001 a qual é um meio de as empresas demonstrarem o comprometimento com práticas sustentáveis, a Usiminas é a segunda do mundo a alcançar o certificado.

A Eleikeiroz obtém a certificação de sistemas de gestão é a atestação dada por um Organismo de Certificação, com base numa decisão decorrente de uma análise. A certificação florestal é um processo voluntário de ambientalmente sustentável, é o caso da Fibria, tal iniciativa certifica o bom manejo florestal através de princípios que reforçam e atestam o reconhecimento da sociedade.

São várias as práticas de responsabilidade socioambiental que as empresas desta pesquisa evidenciaram em seus relatórios de sustentabilidade, mas é possível identificar que todas têm um objetivo em comum, que é a propaganda e divulgação das empresas, além do objetivo principal da ação. Algumas das ações consideradas importantes para a sociedade e para o meio ambiente também têm por essência a diminuição de custos nos processos produtivos. Essas ações além de melhorar os processos da empresa, que utilizará melhores equipamentos, também é uma ação considerada indispensável quando para uma empresa preocupada com o meio ambiente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi analisar as práticas de responsabilidade socioambiental nas empresas de materiais básicos listadas na BM&Bovespa, identificou-se e evidenciou-se informações de 10 empresas do setor de material básico listadas na BM&FBovespa. As informações foram evidenciadas por meio de relatórios de sustentabilidade, que estão disponíveis nos sites das empresas.

Foi verificado que as ações voltadas à educação ambiental e desenvolvimento ou treinamento dos colaboradores parecem estar associados a uma grande preocupação pelas empresas estudadas, fato que dá iniciativa aos investimentos e aos projetos desenvolvidos nesta área. Quanto ao consumo de água, pode-se afirmar que de um modo geral as empresas estão preocupadas e possuem projetos de redução e reutilização de água.

A redução do consumo de energia também é um item bastante abordado pelas empresas estudadas, todas possuem projetos cujo foco é reduzir o consumo de energia, como por exemplo, a Paranapanema que possui um sistema de energia solar.

Quanto à sustentabilidade, as empresas evidenciaram informações sobre os impactos ambientais e práticas para evitá-los, como a gestão de emissão de gases poluentes na atmosfera, a destinação dos resíduos sólidos e líquidos gerados nos processos produtivos e os cuidados para o cumprimento da legislação ambiental. Já à evidenciação dos termos ambientais, de maneira geral, estão mais relacionados às medidas tomadas no sentido de cuidar e preservar o meio ambiente, visando reduzir os impactos causados pelas atividades das empresas.

Quanto à evidenciação dos termos ambientais, concluiu-se que de maneira geral, estão mais relacionados às medidas tomadas no sentido de cuidar e preservar o meio ambiente, visando reduzir os impactos causados pelas atividades das empresas, todas buscam reforçar a imagem ambientalmente correta.

As empresas pesquisadas também mostraram práticas relacionadas com a preocupação da poluição atmosférica e o solo, todas as empresas realizaram programas para a coleta, reciclagem ou destinação dos resíduos sólidos e líquidos, que são gerados nos seus processos produtivos e administrativos.

Em síntese, pode-se afirmar que as empresas de materiais básicos são conscientes quanto aos seus compromissos de Responsabilidade Socioambiental, assumindo-os por meio

de ações que beneficiam funcionários, sociedade e meio ambiente, a favor do desenvolvimento sustentável. Como sugestão para pesquisas futuras, indica-se a possibilidade de aprofundamento do estudo a partir de outras fontes de evidência nas empresas analisadas, ou ainda em outras organizações de outros setores. É possível estender a análise apresentada, podendo utilizar amostras direcionadas por regiões.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, L. P.; BRESSAN, A. A.; IQUIAPAZA, R. A.; MOREIRA, B. C. M. Determinantes de Adesão ao índice de Sustentabilidade Empresarial da BM&FBOVESPA e sua Relação com o Valor da Empresa. **Revista Brasileira de Finanças**, v. 11, n. 2, 2013.
- BEUREN, Ilse Maria; THEISS, Viviane; CARLI, Sodemir Benedito. Influência do eco-controle no desempenho ambiental e econômico de empresas. **Contaduría y administración**, v. 58, n. 4, p. 9-37, 2013.
- CORRÊA, R.; RIBEIRO, H. C. M.; SOUZA, M. T. S. Disclosure ambiental: informações sobre GEES das empresas brasileiras que declaram no nível A+ da GRI. **Revista de Administração da Unimep**, v. 12, n. 3, p. 1-22, 2014.
- COSTA, M. I.; TORRES, L. S.; VASCONCELOS, A. C.; LUCA, M. M. M. Classificação do conteúdo dos relatórios de sustentabilidade de empresas premiadas por suas práticas de Responsabilidade Socioambiental. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 2, p. 147-166, 2013.
- DIDOMENICO, D.; CORDEIRO, A.; BEUREN, I. M. Análise de indicadores do Environmental management accounting evidenciados no global reporting initiative. In: ENGEMA, 13, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ENGEMA, 2011.
- DI DOMENICO, D.; MAZZIONI, S.; GUBIANI, C. A.; KRONBAUER, N.B.; VILANI L. Práticas de responsabilidade socioambiental nas empresas de capital aberto de Santa Catarina listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v. 14, p. 70-84, 2015.
- DROUVOT, H.; DROUVOT, C. M.; GOMES, S. C. Análise das práticas em Responsabilidade Socioambiental de 40 empresas cotadas pelo Índice Ibovespa a partir dos Websites e dos Relatórios de Sustentabilidade. **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, n. 27, p. 298-332, 2014.
- FARIAS FILHO, M. C.; SILVA, S. F.; SILVA, R. F. Ações de responsabilidade socioambiental de agroindústrias de polpa de açaí. **Reuna**, v. 18, n. 4, p. 21-36, 2013.
- FERNANDES, F.S.; SIQUEIRA, J. R. M.; GOMES, M. Z. A decomposição do modelo da Global Reporting Initiative (GRI) para avaliação de relatórios de sustentabilidade. **Revista do BNDES**, n. 1, p. 101-132, 2010.
- GARRIDO, L. D.; FIGUEIREDO, R. A. Gestão socioambiental de empresas no município de São Carlos SP. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 4, n. 2, p. 56-74, 2010.

MARTINS, M. A. Responsabilidade socioambiental nas organizações: um enfoque sobre a educação como agente de transformação. **Congresso nacional de excelência em gestão**, p. 01-13, 2013.

MAZZIONI, S.; DI DOMENICO, D.; ZANIN, A. A evidenciação da prática corporativa de ações de responsabilidade social com o uso do balanço social. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v. 9, n. 27, p. 43-59, 2010.

MOURA, M. S.; SILVA, A. P. F.; FALK, J. A. Evidenciação da aplicação do valor adicionado em ações de responsabilidade socioambiental: um estudo realizado com base nos balanços sociais da Petrobrás S.A. no período de 1998 a 2009. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 6, n. 2, p. 1-1, 2012.

MACHADO, D. Estratégias de legitimação social empregadas na evidenciação ambiental: um estudo à luz da teoria da legitimidade. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 136-156, 2015.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

ROSA, S. F.; ENSSLIN, R. S.; ENSSLIN, L.; LUNKES, J. R. Gestão da evidenciação ambiental: um estudo sobre as potencialidades e oportunidades do tema. **Revista Engenharia Sanitária e Ambiental**, v. 16, n. 1, p. 157-166, 2011.

RIBEIRO, P. E. C. D.; PALACIOS, K. E. P.; FERREIRA, T. V. A. Responsabilidade Socioambiental nas Organizações: uma Medida de Práticas Organizacionais e Endosso dos Trabalhadores. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 9, n. 1, p. 36-50, 2015.

VIEGAS, S. F. S.; CABRAL, R. E. Práticas de sustentabilidade em instituições de ensino superior: evidências de mudanças na gestão organizacional. **Revista Gestão Universitária na América Latina - Gual**, v. 8, p. 236-259, 2015.